RICARDO J. FERREIRA

CONTABILIDADE BÁSICA

FINALMENTE
VOCÊ VAI APRENDER CONTABILIDADE

8ª edição – Teoria e questões comentadas

Conforme a Lei das S/A, normas internacionais e CPC

Editora Ferreira

Rio de Janeiro
2010

Copyright © Editora Ferreira Ltda., 2002-2010

1. ed. 2002; 2. ed. 2003; 3. ed. 2004, 1. reimpressão 2005, 2. reimpressão 2005,
3. reimpressão 2006, 4. reimpressão 2006, 5. reimpressão 2007; 4. ed. 2007; 5. ed. 2008; 6. ed. 2008,
1. reimpressão 2008; 7. ed. 2009; 1. reimpressão 2009, 2. reimpressão 2009, 3. reimpressão 2009,
4. reimpressão 2010, 5. reimpressão 2010; 8. ed. 2010

Capa
Diniz Gomes dos Santos

CIP-BRASIL, CATALOGAÇÃO-NA-FONTE
SINDICATO NACIONAL DOS EDITORES DE LIVROS, RJ.

F443c
8.ed.

Ferreira, Ricardo J. (Ricardo José), 1961-
Contabilidade básica : finalmente você vai aprender contabilidade : teoria e questões comentadas : Conforme a Lei das S/A, normas internacionais e CPC / Ricardo J. Ferreira. - 8.ed. - Rio de Janeiro : Ed. Ferreira, 2010.
712p.

Contém exercícios e questões comentadas
Inclui bibliografia
ISBN 978-85-7842-159-5

1. Contabilidade. I. Título.

10-4036. CDD: 657
CDU: 657

13.08.10 18.08.10 020877

Editora Ferreira
contato@editoraferreira.com.br
www.editoraferreira.com.br

TODOS OS DIREITOS RESERVADOS – É proibida a reprodução total ou parcial, de qualquer forma ou por qualquer meio. A violação dos direitos de autor (Lei nº 9.610/98) é crime estabelecido pelo artigo 184 do Código Penal.

Depósito legal na Biblioteca Nacional conforme Decreto nº 1.825, de 20 de dezembro de 1907.

Impresso no Brasil/*Printed in Brazil*

Prefácio

Apesar da vasta bibliografia disponível, uma parte significativa das pessoas que precisam aprender contabilidade ainda encontra dificuldades no que diz respeito ao material didático.

Para quem tem o domínio dos conceitos básicos, existem obras interessantes. Todavia, se o leitor não conhece a parte introdutória, poderá ter problemas para entender contabilidade por meio dos livros, na maioria das vezes, escritos para quem é da área contábil ou já conhece o assunto.

A falta de obras que abordem a Contabilidade de uma forma racional e sistemática tem contribuído para transformar a matéria numa das áreas mais estigmatizadas do conhecimento técnico. É raro encontrar alguém que, não sendo contabilista, demonstre afeição à matéria. E isso só deverá mudar a partir do momento em que os contabilistas nos dermos conta de que é necessário tratar a Contabilidade de maneira mais didática. Os principais interessados nas informações contábeis não são contabilistas. Portanto, para serem úteis, elas devem ser acessíveis aos não contabilistas.

Na elaboração deste livro, o maior desafio foi escrever em linguagem simples sem que houvesse perda da qualidade da informação. Além de o leitor entender os temas aqui abordados, é necessário que eles sejam relevantes e úteis para quem pretende utilizar a Contabilidade como um instrumento.

Como se trata de uma obra básica sobre contabilidade, alertamos para o fato de que alguns temas são tratados de maneira resumida. Assim, seu aprofundamento exige a consulta a outras obras, hipótese em que recomendamos nosso livro *Contabilidade Avançada e Intermediária*, também publicado pela Editora Ferreira.

Os capítulos do *Contabilidade Básica* foram organizados de modo a não expor o leitor a conceitos que não tenham sido abordados antes.

Em razão da linguagem peculiar desta disciplina, a partir do capítulo 18, o leitor deverá deparar-se com um grau mais elevado de dificuldade. Daí em diante, será necessário ler cada capítulo mais de uma vez, com certa dose de paciência, como quem aprende um novo idioma.

Ricardo J. Ferreira

Sumário

		Página
	Capítulo 1	
	Introdução	
1.1	Conceito	01
1.2	Objeto da Contabilidade	02
1.3	Finalidade	02
1.4	Pessoas interessadas nas informações contábeis	02
1.5	Funções da Contabilidade	03
1.6	Identificação dos aspectos patrimoniais	03
1.7	Áreas ou ramos da Contabilidade	03
1.8	Campo de aplicação da Contabilidade	03
1.9	Titular do patrimônio	04
1.10	Formas jurídicas das sociedades empresárias	06
1.11	Dissolução, liquidação e extinção	07
	Questões comentadas	08
	Capítulo 2	
	Patrimônio	
2.1	Conceito	13
2.2	Bens	13
2.3	Direitos	16
2.4	Obrigações	19
	Questões comentadas	20
	Capítulo 3	
	Situação líquida	
3.1	Conceito	27
3.2	Relações entre ativo, passivo exigível e situação líquida	29
	Questões comentadas	30
	Capítulo 4	
	Origens e aplicações de recursos	
4.1	Origens de recursos	37
4.2	Aplicações de recursos	38
4.3	Análise das origens e aplicações	38
4.4	Terminologia contábil	39
	Exercícios	42
	Questões comentadas	44
	Capítulo 5	
	Plano de contas	
5.1	Conceito	53
5.2	Função das contas patrimoniais	54
5.3	Movimentação das contas	57
5.4	Sistema de contas	61
5.5	Elenco de contas	61

	Questões comentadas	61

Capítulo 6

Técnicas contábeis

6.1	Conceito	69
6.2	Escrituração contábil	69
6.3	Demonstração	70
6.4	Auditoria	73
6.5	Análise das demonstrações contábeis ou financeiras	74
	Questões comentadas	75

Capítulo 7

Livros empresariais e fiscais

7.1	Livros empresariais ou comerciais	77
7.2	Livro Diário	77
7.3	Livro Razão	79
7.4	Livros especiais	79
7.5	Livros fiscais	80
	Questões comentadas	82

Capítulo 8

Teorias das contas

8.1	Conceito	87
8.2	Teoria Personalística	87
8.3	Teoria Materialística	88
8.4	Teoria Patrimonialista	89
	Questões comentadas	89

Capítulo 9

Escrituração contábil

9.1	Conceito	95
9.2	Métodos de escrituração	95
9.3	Método das partidas simples	96
9.4	Método das partidas mistas	97
9.5	Método das partidas dobradas	97
9.6	Funcionamento das contas no método das partidas dobradas	100
9.7	Processos de escrituração	103
9.8	Normas legais sobre escrituração	103
	Questões comentadas	106

Capítulo 10

Contas

10.1	Conceito	111
10.2	Classificação das contas	111
10.3	Elementos essenciais da conta	112
10.4	Balancete de verificação	114
	Questões comentadas	115

Capítulo 11

Lançamento contábil

11.1	Conceito	135
11.2	Funções do lançamento	135

11.3	Elementos essenciais do lançamento	135
11.4	Fórmulas de lançamento	136
11.5	Formalidades na escrituração dos livros	137
11.6	Erros de escrituração e sua correção	138
	Questões comentadas	141

Capítulo 12

Despesa

12.1	Conceito	147
12.2	Despesa de aluguel	148
12.3	Despesa de juros	149
12.4	Despesa de seguro	151
12.5	Despesa de salários	152
12.6	Adiantamentos a empregados	153
12.7	Provisão para férias	153
12.8	Desconto bancário	154
12.9	Cobrança simples bancária	155
	Questões comentadas	155

Capítulo 13

Receita

13.1	Conceito	177
13.2	Receita financeira	178
13.3	Receita de venda de mercadorias	178
13.4	Receita de serviços	179
13.5	Receita de aluguel	180
13.6	Realização da receita	180
13.7	Insubsistências e superveniências	181
	Questões comentadas	182

Capítulo 14

Apuração do resultado

14.1	Conceito	193
14.2	Contas transitórias e permanentes	193
14.3	Encerramento dos saldos das contas de resultado	193
14.4	Transferência do resultado para o patrimônio líquido	194
	Questões comentadas	201

Capítulo 15

Fato administrativo

15.1	Conceito	227
15.2	Fato permutativo	228
15.3	Fato modificativo	229
15.4	Fato misto ou composto	231
15.5	Ato administrativo	232
	Questões comentadas	233

Capítulo 16

Operações com mercadorias

16.1	Sistemas de inventário	239
16.2	Sistema de inventário periódico	239

16.3	Conta Mercadorias com função mista	239
16.4	Método das 3 contas – Mercadorias com função desdobrada	242
16.5	Média ponderada fixa	247
16.6	Método do varejo	248
16.7	Custo específico	248
	Questões comentadas	249
	Capítulo 17	
	Sistema de inventário permanente	
17.1	Métodos de avaliação de estoques	275
17.2	Ficha de controle de estoque	276
17.3	PEPS – solução simplificada	280
	Questões comentadas	281
	Capítulo 18	
	Operações com serviços	
18.1	Aspectos gerais	303
18.2	Contabilidade de Serviços	303
18.3	Classificação dos custos	303
18.4	Custos diretos	303
18.5	Custos indiretos	304
	Questões comentadas	306
	Capítulo 19	
	Princípios de Contabilidade	
19.1	Os princípios e sua observância	311
19.2	Conceituação, amplitude e enumeração	312
19.3	Princípio da entidade	313
19.4	Princípio da continuidade	314
19.5	Princípio da oportunidade	314
19.6	Princípio do registro pelo valor original	315
19.7	Princípio da competência	317
19.8	Princípio da prudência	318
19.9	Penalidades	318
	Questões comentadas	319
	Capítulo 20	
	Demonstrações contábeis – Lei n° 6.404	
20.1	Lei das Sociedades por Ações	331
20.2	Constituição da sociedade anônima	331
20.3	Exercício social	332
20.4	Demonstrações contábeis obrigatórias	333
20.5	Demonstrações comparativas	334
20.6	Agrupamento de contas semelhantes	334
20.7	Agrupamento de pequenos saldos	334
20.8	Proposta de destinação dos lucros	334
20.9	Demonstrações contábeis complementares	335
20.10	Notas explicativas	335
20.11	Modificação de métodos ou critérios contábeis	336
20.12	Comissão de Valores Mobiliários – CVM	336

20.13	Responsáveis pelas demonstrações contábeis	336
20.14	Documentos da administração	337
20.15	Sociedades de grande porte	338
20.16	Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC)	338
20.17	Estrutura Conceitual para Elaboração das Demonstrações	338
	Questões comentadas	363

Capítulo 21

Balanço patrimonial

21.1	Conceito	371
21.2	Critério de disposição das contas no ativo	371
21.3	Critério de disposição das contas no passivo	371
21.4	Compensação de saldos devedores e credores	372
21.5	Composição do ativo	372
21.6	Ativo circulante	372
21.7	Disponibilidades	372
21.8	Direitos realizáveis no curso do exercício social subsequente	373
21.9	Aplicações de recursos em despesas do exercício seguinte	375
21.10	Operações com seguros	375
21.11	Registro de operações com juros antecipados	377
21.12	Ativo não circulante realizável a longo prazo	379
21.13	Direitos realizáveis de longo prazo	379
21.14	Operações não usuais com pessoas ligadas	380
21.15	Despesas antecipadas de longo prazo	381
21.16	Classificação de acordo com o ciclo operacional	382
21.17	Balanço intermediário	382
21.18	Avaliação do ativo circulante e do realizável a longo prazo	383
21.19	Provisão para devedores duvidosos	386
21.20	Imóveis destinados à venda	388
21.21	Disponibilidades	388
21.22	Investimentos temporários em ações	389
21.23	Avaliação dos estoques de mercadorias e produtos	390
21.24	Matérias-primas	391
21.25	ICMS nas compras de mercadorias	393
21.26	ICMS e frete nas compras	394
21.27	Devolução a fornecedores com frete na compra	395
21.28	PIS e Cofins na aquisição de mercadorias e serviços	395
21.28.1	PIS/Cofins – regime de incidência cumulativa	396
21.28.2	PIS/Cofins – regime de incidência não cumulativa	397
21.28.2.1	Créditos do PIS/Cofins sobre o IPI	400
21.29	Produtos em elaboração e acabados	401
21.30	Avaliação dos estoques de produtos agrícolas e extrativos	403
21.31	Cláusulas de contratos comerciais – CIF e FOB	403
21.32	Ajuste de ativo de longo prazo a valor presente	404
	Questões comentadas	405

Capítulo 22

Ativo não circulante

22.1	Composição do ativo não circulante	435
22.1.1	Investimentos permanentes	435
22.1.1.1	Demais investimentos permanentes	435
22.1.1.2	Propriedade para investimento	436
22.1.1.3	Critérios de avaliação dos demais investimentos permanentes	436
22.1.2	Imobilizado	438
22.1.2.1	Critério para registro dos bens de uso permanente no imobilizado	438
22.1.2.2	imobilizações em andamento	439
22.1.2.3	Benfeitorias em propriedades de terceiros	439
22.1.2.4	Custo de aquisição ou produção do imobilizado	440
22.1.2.5	Arrendamento mercantil *(leasing)*	441
22.1.2.5.1	Aspectos tributários do *leasing*	441
22.1.2.5.2	Aspectos contábeis do *leasing*	442
22.1.2.6	Bens do imobilizado *versus* materiais de uso ou consumo	444
22.1.2.7	Gastos com reparos, conservação ou substituição	445
22.1.2.8	Critérios de avaliação do ativo imobilizado	446
22.1.2.8.1	Depreciação de edificações	446
22.1.2.8.2	Bens utilizados na exploração de recursos minerais e florestais	447
22.1.2.8.3	Determinação do tempo de vida útil	447
22.1.2.8.4	Depreciação de bens usados	448
22.1.2.8.5	Depreciação acelerada contábil	449
22.1.2.8.6	Depreciação acelerada incentivada	449
22.1.3	Intangível	449
22.1.4	Diferido	451
22.1.5	Exaustão	451
22.1.6	Análise da recuperação do imobilizado e intangível	452
22.1.6.1	Definições	453
22.1.6.2	Ativo desvalorizado	455
22.1.7	Ativo não circulante mantido para venda	455
	Questões comentadas	456

Capítulo 23

Participações permanentes

23.1	Conceito	481
23.2	Critérios de avaliação das participações permanentes	481
23.3	Método da equivalência patrimonial	482
23.3.1	Aplicação da equivalência patrimonial	484
23.3.2	Desdobramento do custo de aquisição dos investimentos	485
23.3.2.1	Ágio na aquisição de participação permanente	485
23.3.2.2	Deságio na aquisição de participação permanente	486
23.3.2.3	Fundamento econômico do ágio e deságio	487
23.3.2.4	Ágio (mais-valia) e deságio com base no valor de mercado ativo	487
23.3.2.5	Ágio *(goodwill)* e deságio com base em rentabilidade futura	487
23.3.2.6	Ágio e deságio por fundo de comércio, intangíveis e outras razões	488
23.3.2.7	Amortização do ágio e tratamento dado ao deságio	488

23.4	Método do custo de aquisição	488
23.4.1	Dividendos recebidos até 6 meses	489
23.4.2	Dividendos recebidos após 6 meses	489
23.5	Realização de capital	489
23.6	Provisão para perdas permanentes	490
23.7	Ações ou cotas bonificadas	490
	Questões comentadas	491

Capítulo 24

Passivo circulante e não circulante

24.1	Conceito	511
24.2	Classificação de acordo com o ciclo operacional	511
24.3	Classificação de acordo com o exercício social	511
24.4	Despesas financeiras e variações monetárias passivas	512
24.5	Encargos financeiros (juros) a transcorrer	512
24.6	Dívidas de operações não usuais com pessoas ligadas	514
24.7	Critérios de avaliação do passivo exigível	514
24.8	Obrigações, encargos e riscos	515
24.9	Provisões para contingências	516
24.10	Obrigações em moeda estrangeira	516
24.11	Obrigações em moeda nacional	517
24.12	Deságio na emissão de debêntures	518
24.13	Resultados de exercícios futuros e receitas diferidas	518
24.14	Prêmio recebido na emissão de debêntures	520
24.15	Doações e subvenções	521
24.16	Subvenções para investimentos mediante incentivos fiscais	522
24.17	Ajuste de passivo não circulante a valor presente	523
	Questões comentadas	524

Capítulo 25

Patrimônio líquido

25.1	Composição	533
25.1.1	Capital social	533
25.1.1.1	Gastos com emissão de títulos patrimoniais	533
25.1.2	Reservas de capital	534
25.1.2.1	Ágio na emissão de ações	534
25.1.2.2	Produto da alienação de partes beneficiárias	535
25.1.2.3	Produto da alienação de bônus de subscrição	536
25.1.2.4	Prêmio na emissão de debêntures	536
25.1.2.5	Doações e subvenções para investimentos	536
25.1.2.6	Utilização das reservas de capital	536
25.1.3	Ajustes de avaliação patrimonial	538
25.1.3.1	Reserva de reavaliação	538
25.1.4	Reservas de lucros	538
25.1.4.1	Reserva legal	539
25.1.4.1.1	Limites da reserva legal	540
25.1.4.1.2	Limite facultativo da reserva legal	540
25.1.4.2	Reservas estatutárias	542

25.1.4.3	Reservas para contingências	543
25.1.4.4	Reserva de incentivos fiscais	544
25.1.4.5	Reserva de retenção de lucros	545
25.1.4.6	Reserva de lucros a realizar	545
25.1.4.7	Reserva especial para dividendos obrigatórios não distribuídos	547
25.1.4.8	Limite das reservas de lucros em relação ao capital social	547
25.1.5	Ações em tesouraria	548
25.1.6	Dividendos ou lucros antecipados	548
25.1.7	Lucros ou prejuízos acumulados	549
25.1.8	Destinação do lucro remanescente	549
	Questões comentadas	549

Capítulo 26

Demonstração de lucros ou prejuízos acumulados

26.1	Conceito	575
26.2	Estrutura da demonstração de lucros ou prejuízos acumulados	575
26.2.1	Saldo do início do período	576
26.2.2	Ajustes de exercícios anteriores	576
26.2.2.1	Mudança de critério contábil	576
26.2.2.2	Retificação de erro	576
26.2.3	Reversões de reservas de lucros	577
26.2.4	Lucro ou prejuízo líquido do exercício	578
26.2.5	Transferências para reservas de lucros	578
26.2.6	Dividendos propostos	578
26.2.7	Parcela dos lucros incorporada ao capital	578
26.2.8	Dividendos intermediários	579
	Questões comentadas	579

Capítulo 27

Demonstração do resultado do exercício

27.1	Conceito	587
27.2	Estrutura da demonstração do resultado do exercício	587
27.3	Realização da receita	588
27.4	Deduções da receita bruta das vendas e serviços	588
27.4.1	Devoluções de vendas	589
27.4.1.1	Devoluções de vendas de exercícios anteriores	590
27.4.2	Abatimentos concedidos sobre vendas e serviços	590
27.4.3	Descontos concedidos incondicionalmente	591
27.4.4	Tributos incidentes sobre vendas	592
27.4.4.1	ICMS incidente nas vendas de mercadorias	592
27.4.4.2	IPI nas vendas	593
27.4.4.3	ISS – imposto sobre serviços de qualquer natureza	594
27.4.4.4	PIS/Cofins	594
27.4.4.4.1	PIS/Cofins – regime de incidência cumulativa	595
27.4.4.4.2	PIS/Cofins – regime de incidência não cumulativa	596
27.5	Despesas operacionais	598
27.5.1	Despesas operacionais com vendas	598
27.5.2	Despesas operacionais financeiras	598

27.5.3	Despesas operacionais gerais e administrativas	599
27.5.4	Outras despesas operacionais	599
27.6	Outras receitas operacionais	599
27.7	Outras receitas e outras despesas (não operacionais)	599
27.7.1	Resultado de operações descontinuadas	601
27.8	CSLL – contribuição social sobre o lucro líquido	601
27.8.1	CSLL com base no lucro presumido ou arbitrado	604
27.9	Imposto de Renda da pessoa jurídica	604
27.9.1	Lucro real	605
27.9.1.1	Contribuintes obrigados à apuração do lucro real	605
27.9.1.1.1	Adições	606
27.9.1.1.2	Exclusões	606
27.9.1.1.3	Compensações	607
27.9.2	Lucro presumido	609
27.9.3	Lucro arbitrado	610
27.9.4	Adicional do Imposto de Renda	610
27.10	Participações	611
27.10.1	Prejuízos acumulados no cálculo das participações	613
27.10.2	Cálculo do lucro real com participações	614
27.11	Demonstração do resultado abrangente	616
27.12	Juros sobre o capital próprio	617
27.13	Ebtida	618
	Questões comentadas	618

Capítulo 28
Dividendos

28.1	Conceito	651
28.2	Base para atribuição do dividendo	651
28.3	Direito de reembolso em caso de redução do dividendo	651
28.4	Cálculo do dividendo na hipótese de omissão do estatuto	651
28.5	Reservas estatutárias e retenção de lucros	653
28.6	Alteração do estatuto omisso sobre o cálculo dos dividendos	653
28.7	Retenção dos dividendos na companhia fechada	654
28.8	Reserva especial – *dividendos obrigatórios não distribuídos*	654
28.9	Dividendos intermediários	654
28.10	Pagamento dos dividendos	655
28.11	Destinação do lucro remanescente	655
	Questões comentadas	656

Capítulo 29
Demonstração das mutações do patrimônio líquido

29.1	Aspectos legais	663
	Questões comentadas	664

Capítulo 30
Demonstração dos fluxos de caixa

30.1	Conceitos	667
30.2	Fluxos das operações	669
30.3	Fluxos de financiamentos	670

30.4	Fluxos de investimentos	670
30.5	Métodos de elaboração	671
30.5.1	Método direto	672
30.5.1.1	Identificação de recebimentos e pagamentos	673
30.5.2	Método indireto	673
30.6	Fluxos de caixa em moeda estrangeira	677
30.7	Juros e dividendos	677
30.8	Imposto de Renda e contribuição social sobre o lucro líquido	677
30.9	Transações que não envolvem caixa ou equivalentes de caixa	677
	Exercícios	678
	Questões comentadas	680

Capítulo 31

Demonstração do valor adicionado

31.1	Conceitos	685
31.2	Aspectos legais	685
31.3	Modelo proposto pela CVM	686
	Questões comentadas	688
	Bibliografia e páginas da internet	691

Capítulo 1

Introdução

1.1 Conceito

O estudo organizado de qualquer assunto deve começar por sua definição. Desse modo, torna-se inevitável perguntar:

O que é Contabilidade?

A palavra contabilidade deriva do latim *computare* (contar, computar, calcular)[1]. Apesar disso, não se deve confundir contabilidade com matemática. O contabilista não precisa conhecer matemática com profundidade. Na maioria das vezes, bastam-lhe os conhecimentos matemáticos básicos necessários a qualquer profissional. Portanto, quem não gosta de matemática não precisa necessariamente detestar contabilidade.

A definição adequada da Contabilidade exige a sua divisão em duas áreas: Contabilidade Teórica e Contabilidade Prática.

Contabilidade Teórica – Quando abordamos a Contabilidade como teoria, procuramos definir aquilo de que ela trata, estudamos seus princípios e suas possíveis aplicações. Ou seja, a Contabilidade como teoria estabelece princípios e regras de conduta a serem seguidas pelos profissionais da área contábil, com o objetivo de aprimorar e uniformizar os procedimentos por eles adotados.

Em sua abordagem teórica, dizemos que a Contabilidade é uma ciência, ou seja, um conjunto organizado e aprofundado de conhecimentos sobre determinado assunto.

Diferente da Matemática, a Contabilidade não é uma ciência exata. Logo, para que as técnicas contábeis sejam aplicadas de maneira uniforme, faz-se necessário fixar princípios e regras a serem observados por todos os profissionais da área contábil.

Abordada pela perspectiva teórica, a Contabilidade pode ser definida assim:

Ciência que estuda o patrimônio do ponto de vista econômico e financeiro, bem como os princípios e as técnicas necessárias ao controle, à exposição e à análise dos elementos patrimoniais e de suas modificações.

O 1° Congresso Brasileiro de Contabilidade, realizado em 1924, definiu a Contabilidade como:

"A ciência que estuda e pratica as funções de orientação, de controle e de registro dos atos e fatos de uma administração econômica".

---

[1] A origem da palavra "contabilidade" para designar esta disciplina parece estar vinculada ao fato de se usar contas nos registros contábeis, e não de se fazer cálculos.

Portanto, no Brasil, oficialmente, a Contabilidade é uma ciência.

Contabilidade Prática – Envolve o uso de técnicas ou procedimentos por meio dos quais a Contabilidade Teórica e seus princípios são postos em prática. A Contabilidade como prática compreende o registro das operações de uma entidade em livros mantidos com essa finalidade. Sua função é controlar o patrimônio de uma determinada pessoa ou organização, com o objetivo de fornecer informações sobre ele ao público interessado.

Contabilista pode ser a pessoa que se dedica ao estudo da ciência contábil (Contabilidade Teórica) ou o profissional que atua na prestação de serviços contábeis (Contabilidade Prática), denominado contador, no caso de ser bacharel em ciências contábeis, ou técnico em contabilidade, se a sua formação é de nível médio.

1.2 Objeto da Contabilidade

O objeto é o assunto do qual a ciência cuida.

Qual é o objeto da Contabilidade?

O objeto ou assunto do qual trata a Contabilidade é o patrimônio.

Por intermédio da Contabilidade, o administrador de uma empresa, ou até mesmo de uma residência, pode, por exemplo, gerenciar melhor os recursos disponíveis, obter informações úteis ao planejamento de suas atividades, saber o custo do que é produzido ou consumido, apurar o lucro ou prejuízo, controlar e reduzir despesas, aumentar receitas e prevenir e identificar erros e fraudes.

Em resumo, por meio da Contabilidade, podemos ter o controle e o conhecimento detalhado do estado em que se encontra um patrimônio e acompanhar sua evolução, seja na exploração de um determinado negócio, seja em nossa própria residência.

1.3 Finalidade

A Contabilidade é mantida com a finalidade de fornecer às pessoas interessadas informações sobre um patrimônio determinado.

1.4 Pessoas interessadas nas informações contábeis

As pessoas que têm interesse na divulgação das informações contábeis podem ser divididas em dois grupos:

1 - *público interno* – os administradores e os acionistas ou sócios controladores;

2 - *público externo* – os acionistas ou sócios não controladores, bancos, fornecedores, governo, entre outros.

Os administradores necessitam das informações contábeis para melhor desempenhar as funções de gestão do patrimônio. Para eles, essas informações podem ser úteis ao planejamento, ao controle, à tomada de decisões. A Contabilidade pode informar ao administrador qual é o produto mais rentável, quanto custa produzir um bem ou serviço, qual será o resultado provável num determinado nível de produção e venda etc.

Uma das principais preocupações da legislação que rege as sociedades anônimas é a proteção aos acionistas não controladores. Os controladores têm o poder de nomear os administradores, que irão agir de acordo com os interesses daqueles. Ocorre que muitas vezes os interesses dos controladores são conflitantes com os dos não controladores. Para estes as informações contábeis são um instrumento importante na fiscalização da atuação dos controladores. Com base nesta ótica, a Lei das Sociedades por Ações (Lei n° 6.404/76) exige das sociedades anônimas a elaboração e publicação de certas demonstrações contábeis.

Em relação ao público externo, os bancos, fornecedores e financiadores em geral querem saber se a empresa apresenta situação econômico-financeira que lhe permita assumir e saldar dívidas; os clientes precisam verificar se ela tem condições de realizar adequadamente o fornecimento de bens ou serviços; e o governo deve fiscalizar se o pagamento dos tributos está sendo feito da maneira correta.

1.5 Funções da Contabilidade

Entre as funções da Contabilidade, temos:

1 - *função administrativa* – controlar o patrimônio;

2 - *função econômica* – nas empresas, consiste em apurar o lucro ou prejuízo, ou seja, calcular o resultado econômico.

1.6 Identificação dos aspectos patrimoniais

A identificação dos elementos que compõem o patrimônio (bens, direitos e obrigações) diz respeito ao seu aspecto qualitativo. Já a mensuração desses elementos, a sua identificação em valores monetários, é relativa ao aspecto quantitativo. A Contabilidade se ocupa dos dois aspectos: da identificação dos elementos patrimoniais (aspecto qualitativo) e da mensuração, da indicação do valor em moeda desses elementos (aspecto quantitativo).

1.7 Áreas ou ramos da Contabilidade

Para efeitos didáticos, a Contabilidade normalmente é dividida em áreas ou ramos, o que tem por objetivos o aprimoramento das técnicas aplicadas a determinadas atividades ou pessoas e o estudo de aspectos específicos dessa ciência.

As áreas da Contabilidade podem ser estudadas de forma autônoma. No entanto, não são matérias independentes, pois têm o mesmo objeto que a Contabilidade, ou seja, tratam do mesmo assunto: o patrimônio. Assim, a Contabilidade pode ser dividida em Contabilidade Geral, Contabilidade de Custos, Contabilidade Bancária, Contabilidade Pública, Contabilidade de Seguros, Análise das Demonstrações, Auditoria etc.

1.8 Campo de aplicação da Contabilidade

O principal campo de aplicação da Contabilidade são as aziendas.

Azienda é o patrimônio considerado juntamente com a pessoa que tem sobre ele poderes de administração e disponibilidade. Seu conceito reúne o patrimônio e a pessoa que o administra.

Azienda = Patrimônio + Gestão

Gestão é o ato de administrar, de gerir os bens, direitos e obrigações, além dos recursos humanos.

Considerado o patrimônio de uma determinada empresa, a partir do momento em que passe a ser administrado, com o objetivo de lucro, ele irá sofrer modificações significativas. Surge, então, a Contabilidade como instrumento necessário ao controle e à informação dos efeitos provocados pelos fatos decorrentes da gestão patrimonial.

O patrimônio pode ser administrado com finalidade econômica ou social. Na administração com fins econômicos, o objetivo é o lucro. As pessoas jurídicas com finalidade econômica são denominadas "sociedades", "sociedades empresárias" ou "empresas". Já as pessoas jurídicas com finalidades sociais (filantrópicas, científicas, religiosas) são designadas "associações".

"Empresa" e "azienda" têm significados diferentes: a primeira é uma espécie da segunda. Empresa é uma azienda com finalidade lucrativa.

A Contabilidade também é aplicada às entidades sem finalidade lucrativa, como é o caso da União, dos estados, dos municípios, das autarquias. Trata-se de pessoas jurídicas de direito público, às quais se aplica a Contabilidade Pública.

Para entender a diferença entre azienda e patrimônio, imagine um patrimônio que não estivesse sendo administrado. Por ele não estar sofrendo alterações significativas, de pouca importância seria o trabalho do contabilista. Entretanto, quando esse patrimônio começa a ser gerido com uma finalidade qualquer, temos a azienda. Em razão das diversas modificações a que o patrimônio fica sujeito, o trabalho do contabilista ganha destaque, pois é por intermédio dele que as alterações patrimoniais serão controladas e informadas.

Apesar de o patrimônio poder ter como titular pessoa física ou jurídica, trataremos quase que exclusivamente das jurídicas, especialmente das que têm finalidade lucrativa: as sociedades empresárias.

Na prática, apenas as pessoas jurídicas obrigadas por lei mantêm registros contábeis regulares.

1.9 Titular do patrimônio

O titular do patrimônio pode ser pessoa física ou jurídica.

Pessoa Física – A pessoa natural ou física é o ser humano, sem distinção de sexo, idade, raça.

A partir do momento em que nasce com vida, a pessoa natural pode ser titular de um patrimônio, quer dizer, é capaz para adquirir bens e direitos e contrair obrigações, inclusive por herança. Com a morte, natural ou presumida, o patrimônio é transferido aos sucessores (herdeiros ou legatários – aqueles que recebem bens por testamento).

No direito romano, não se reconhecia personalidade ao escravo, que era tratado como bem e integrava o patrimônio de seu senhor.

Pessoas Jurídicas – Além de reconhecer a personalidade da pessoa natural, a lei também atribui personalidade à pessoa jurídica (ente moral).

Em regra, as pessoas jurídicas são resultantes da união de duas ou mais pessoas, físicas e/ou jurídicas, para o desenvolvimento de atividades de interesse comum. Quando o objetivo é econômico, quer dizer, se há finalidade lucrativa, a pessoa jurídica é denominada "sociedade" ou "sociedade empresária". Se não há fins lucrativos, "associação".

Nem sempre a pessoa jurídica é formada pelo agrupamento de duas ou mais pessoas. A Lei n° 6.404/76, art. 251, admite a *constituição de pessoa jurídica (subsidiária* integral), mediante escritura pública, tendo como único acionista uma sociedade brasileira.

Há também a fundação. Para criá-la, seu fundador, por instrumento público ou testamento, deve destinar bens livres para esse fim e especificar a que ela se destina. O fundador pode declarar, se quiser, a maneira como a fundação deverá ser administrada.

A pessoa jurídica adquire personalidade a partir da inscrição de seus atos constitutivos no registro estabelecido pela legislação. Quer dizer, para ser legalmente reconhecida como titular de um patrimônio, ela deve ter uma cópia do seu contrato ou estatuto social regularmente arquivada em entidade responsável pelo registro de pessoas jurídicas.

O distrato (desfazimento da sociedade) também depende de registro.

As sociedades sem contrato ou estatuto validamente registrado são sociedades irregulares ou de fato, constituindo-se num agrupamento de bens, direitos e obrigações sem personalidade jurídica. Não obstante, elas têm capacidade processual e são representadas ativa e passivamente em juízo pela pessoa a quem cabe a administração de seus bens.

O patrimônio da pessoa jurídica não se confunde com o patrimônio de seus titulares. Os bens, direitos e obrigações são da sociedade e não de seus sócios. Assim, quando um empregado da sociedade reclama na Justiça seus direitos trabalhistas, a princípio a ação deve ser proposta contra a pessoa jurídica.

As sociedades são representadas ativa e passivamente por seus administradores.

Empresário e Sociedade Empresária – O titular do patrimônio explorado com finalidade econômica pode ser "empresário" ou "sociedade empresária". Trata-se do titular do empreendimento, ou melhor, da pessoa que desenvolve a atividade ou empresa.

Uma atividade pode ser explorada por meio de empresa individual ou de empresa coletiva. A primeira tem como titular pessoa física (empresário), que a explora em seu próprio nome, e não se confunde com pessoa jurídica. A pessoa física titular da empresa individual responde com seu patrimônio, de forma ilimitada, pelas obrigações assumidas na exploração da atividade.

O empreendimento explorado por pessoa jurídica é denominado empresa coletiva.

Em sentido estrito, o empresário ou a sociedade empresária é o titular do negócio (o sujeito de direito), enquanto a empresa é o próprio negócio ou atividade desenvolvida (o objeto).

Na prática, porém, é muito comum o uso da palavra "empresa" no sentido de "sociedade empresária".

1.10 Formas jurídicas das sociedades empresárias

O quadro apresentado em seguida resume as principais características das sociedades empresárias.

Sociedades	**Espécies de Sócios**	**Responsabilidade dos Sócios**	**Administração**	**Nome**	**Formação do Nome**	**Formação do Capital**
em Comandita Simples	– comanditado – comanditário	– ilimitada para o comanditado – limitada para o comanditário	1 ou + sócios comanditados	razão social	nome de 1 ou + comanditados + "e companhia" no fim	todos os sócios
em Nome Coletivo	– solidários	ilimitada para todos os sócios	1 ou + sócios indicados no contrato	razão social	nome de 1 ou + sócios + "e companhia" no fim, se faltar algum nome	todos os sócios
em Conta de Participação	– sócio ostensivo – sócio participante	exclusiva do sócio ostensivo, que atua em seu próprio nome perante terceiros	sócio ostensivo (o participante não responde perante terceiros)	não há (a sociedade não tem personalidade jurídica)	não há	todos os sócios
em Comandita por Ações	– comanditado – comanditário	– ilimitada para o comanditado – limitada para o comanditário	1 ou + sócios comanditados escolhidos em assembleia	razão social ou denominação social (opcional)	nome de 1 ou + comanditados ou nome de fantasia + "comandita p/ ações" no fim	todos os sócios
Anônima ou Companhia	acionistas	limitada ao preço de emissão das ações subscritas ou adquiridas	diretoria e conselho de administração ou apenas diretoria	denominação social	nome de fantasia + "companhia" (no início ou meio) ou "S.A."	todos os sócios
por Cotas de Responsabilidade Limitada	cotistas	limitada ao capital subscrito. Os cotistas são solidários pelo capital a realizar	1 ou + pessoas designadas no contrato ou em ato separado	razão social ou denominação social (opcional)	nome de 1 ou + sócios + "limitada" ou nome de fantasia + "limitada"	todos os sócios
Sociedades Não Personificadas em Comum (sem personalidade jurídica)						
Irregular	o contrato ou estatuto não foi registrado regularmente	ilimitada para todos os sócios	quem estiver na administração dos negócios	não há (a sociedade não tem personalidade jurídica)	não há	–
de Fato	não tem contrato ou estatuto	ilimitada para todos os sócios	quem estiver na administração dos negócios	não há (a sociedade não tem personalidade jurídica)	não há	–

Quando a responsabilidade é ilimitada, em caso de falência, se o patrimônio da sociedade não for suficiente para que ela liquide seus compromissos com os credores, os sócios responderão com seus patrimônios pessoais. Na hipótese de a responsabilidade dos sócios ser limitada, eles não respondem por dívidas da sociedade que não possam ser honradas com o patrimonial social. Se a responsabilidade é mista, um ou alguns sócios respondem ilimitadamente, enquanto o outro ou outros têm responsabilidade limitada.

A razão social é formada com o nome de um ou mais sócios, como é o caso de "Silva, Souza & Companhia". Já a denominação social é constituída a partir de um nome de fantasia, que em geral indica o ramo de atividade da sociedade. Exemplo: Transportadora Leva e Traz Ltda.

As sociedades anônimas e em comandita por ações têm o capital dividido em ações e são constituídas por estatuto. Nas demais sociedades o capital é dividido em cotas, e a constituição se dá por contrato social.

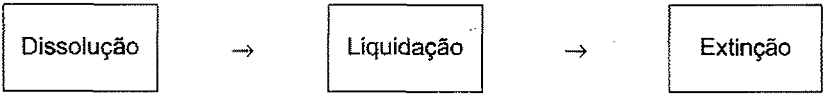
A quase totalidade das sociedades empresárias é constituída sob as formas de sociedade por cotas de responsabilidade limitada e anônima (espécie mais apropriada para grandes corporações). Os outros tipos societários caíram em desuso.

1.11 Dissolução, liquidação e extinção

Para que uma sociedade seja extinta, é necessário que haja sua dissolução, ato pelo qual se desfaz o vínculo contratual entre os sócios, com o objetivo de se desconstituir a pessoa jurídica. Uma vez dissolvida a sociedade, são tomadas as medidas necessárias para que os seus compromissos pendentes sejam solucionados e ela seja extinta.

A dissolução caracteriza o início da liquidação.

Na fase de liquidação, ocorre a realização do ativo e o pagamento das obrigações, representadas pelo passivo exigível. Após o pagamento das dívidas, o saldo remanescente é rateado entre os sócios, de acordo com a participação de cada um.



Liquidante é a pessoa encarregada de proceder à liquidação da sociedade. Em geral, os próprios sócios são nomeados liquidantes, mas o estatuto, o contrato social ou os sócios em assembleia podem determinar que pessoa não pertencente à sociedade seja nomeada liquidante.

Na liquidação judicial, como é o caso da falência, quem nomeia o liquidante é o juiz.

Pago o passivo e rateado o ativo remanescente, o liquidante deve convocar assembleia geral para a prestação final das contas.

Aprovadas as contas, encerra-se a liquidação e a pessoa jurídica se extingue.

A extinção significa o fim da pessoa jurídica, seu desaparecimento. Uma vez extinta, a sociedade deixa de ser sujeito de direitos e obrigações, ou seja, perde sua personalidade, morre.

Questões comentadas

01. O Primeiro Congresso Brasileiro de Contabilistas, realizado na cidade do Rio de Janeiro, de 17 a 27 de agosto de 1924, formulou um conceito oficial para Contabilidade. Assinale a opção que indica esse conceito oficial.

a) Contabilidade é a ciência que estuda o patrimônio do ponto de vista econômico e financeiro, observando seus aspectos quantitativo e específico e as variações por ele sofridas.

b) Contabilidade é a ciência que estuda e pratica as funções de orientação, de controle e de registro relativas à administração econômica.

c) Contabilidade é a metodologia especial concebida para captar, registrar, reunir e interpretar os fenômenos que afetam as situações patrimoniais, financeiras e econômicas de qualquer ente.

d) Contabilidade é a arte de registrar todas as transações de uma companhia que possam ser expressas em termos monetários e de informar os reflexos dessas transações na situação econômico-financeira dessa companhia.

e) Contabilidade é a ciência que estuda e controla o patrimônio das entidades, mediante registro, demonstração expositiva, confirmação, análise e interpretação dos fatos nele ocorridos.

Ainda que algumas das demais definições apresentadas traduzam a Contabilidade, como as alternativas A e E, em razão do enfoque da questão somente o conceito *oficial é correto.*

02. É função econômica da Contabilidade:

a) apurar lucro ou prejuízo.

b) controlar o patrimônio.

c) evitar erros e fraudes.

d) efetuar o registro dos fatos contábeis.

e) verificar a autenticidade das operações.

Na atividade empresarial, o objetivo é o lucro, obtido quando a empresa consegue receitas que superam as despesas. A diferença entre as receitas e despesas de um determinado período é denominada resultado, podendo ser lucro ou prejuízo. Entretanto, nem sempre o patrimônio é administrado com finalidade econômica. Existem entidades que desenvolvem atividades sociais e a elas também se aplica a Contabilidade.

03. Considera-se ramo contábil:

a) auditoria.

b) fiscalização.

c) planejamento.

d) controle.

e) metodologia.

Além de ser um ramo ou área da Contabilidade, a Auditoria, assim como a Análise de Balanços, é uma técnica contábil.

04. A palavra "azienda" é comumente usada em Contabilidade como sinônimo de fazenda, na acepção de

a) conjunto de bens e haveres.
b) mercadorias.
c) finanças públicas.
d) grande propriedade rural.
e) patrimônio, considerado juntamente com a pessoa que tem sobre ele poderes de administração e disponibilidade.

O conceito de azienda envolve um patrimônio sofrendo gestão. Consiste no conjunto de bens, direitos e obrigações, considerado juntamente com a pessoa que tem sobre ele poderes de administração e disponibilidade (poder de alienar, modificar etc.). Da definição de azienda, podemos extrair os seguintes elementos: *patrimônio* – conjunto de bens, direitos e obrigações avaliáveis economicamente e vinculados a uma pessoa física ou jurídica; *trabalho* – recursos humanos; e *administração ou gestão* – planejamento, direção, coordenação e controle (funções do administrador).

05. O campo de aplicação da Contabilidade é a azienda, ente cuja existência se verifica a partir da reunião dos seguintes elementos essenciais:

a) patrimônio, trabalho e organização.
b) contabilidade, patrimônio e gestão.
c) planejamento, organização e controle.
d) patrimônio, trabalho e administração.
e) registro, orientação e controle.

A gestão patrimonial envolve a administração de recursos patrimoniais e humanos, visando ao alcance de um determinado objetivo.

06. "O patrimônio, que a Contabilidade estuda e controla, registrando todas as ocorrências nele verificadas."

"Estudar e controlar o patrimônio, para fornecer informações sobre sua composição e variações, bem como sobre o resultado econômico decorrente da gestão da riqueza patrimonial."

As proposições indicam, respectivamente,

a) o campo de aplicação e o conceito da Contabilidade.
b) a finalidade e as técnicas contábeis.
c) o objeto e a finalidade da Contabilidade.
d) a finalidade e o conceito da Contabilidade.
e) o campo de aplicação e o objeto da Contabilidade.

O objeto de uma ciência é a matéria da qual ela trata. No caso da Contabilidade o objeto é o patrimônio.

A finalidade da Contabilidade é servir como uma fonte de informações sobre o patrimônio e suas variações.

Azienda significa um patrimônio sendo administrado com um determinado objetivo, que pode ser o lucro ou um interesse social.

07. Assinale a alternativa incorreta.

a) A função econômica da Contabilidade consiste na apuração do lucro ou prejuízo.
b) O objeto da Contabilidade é o patrimônio.
c) O principal campo de aplicação da Contabilidade é a azienda.
d) A identificação dos elementos patrimoniais diz respeito ao aspecto quantitativo do patrimônio.
e) É função administrativa da Contabilidade controlar o patrimônio.

A identificação dos elementos patrimoniais corresponde ao aspecto qualitativo e a avaliação em moeda destes elementos, ao aspecto quantitativo.

08. Assinale a alternativa correta.

a) O titular do patrimônio só pode ser pessoa jurídica.
b) Na liquidação da sociedade, o ativo remanescente é rateado entre os sócios em partes iguais, independentemente da participação de cada um.
c) Contabilidade é a técnica que estuda o patrimônio do ponto de vista econômico e financeiro, bem como os princípios e as técnicas necessárias ao controle, à exposição e à análise dos elementos patrimoniais e de suas modificações.
d) Por ter um único objeto, que é o patrimônio, a Contabilidade não pode ser dividida em áreas ou ramos.
e) As informações produzidas pela Contabilidade são destinadas aos públicos interno e externo.

As informações contábeis são destinadas às pessoas interessadas no patrimônio: *público interno* – administradores e acionistas ou sócios controladores; e *público externo* – acionistas ou sócios não controladores, bancos, fornecedores, governo, entre outros.

09. Na sociedade anônima a responsabilidade do acionista é

a) limitada ao preço de emissão de suas ações.
b) limitada ao capital social por ele subscrito.
c) limitada ao capital social por ele realizado.
d) ilimitada.
e) mista.

Na sociedade anônima a responsabilidade de cada sócio ou acionista é limitada ao preço de emissão de suas ações subscritas ou adquiridas. O sócio não responde por prejuízo que a sociedade não possa honrar, nem perde nada além do que investiu no capital.

10. A fase em que há a realização do ativo, pagamento das dívidas e rateio do acervo líquido entre os sócios denomina-se

a) dissolução.
b) extinção.
c) liquidação.
d) fusão.
e) transformação.

Na liquidação, ocorre a realização do ativo e o pagamento das obrigações. O saldo remanescente, se houver, é rateado entre os sócios de acordo com a participação de cada um.

Gabarito

01 - B
02 - A
03 - A
04 - E
05 - D
06 - C
07 - D
08 - E
09 - A
10 - C

Resumo do capítulo 1

Definição – Contabilidade é a ciência que estuda o patrimônio do ponto de vista econômico e financeiro, bem como os princípios e as técnicas necessárias ao controle, à exposição e à análise dos elementos patrimoniais e de suas modificações.

O 1° Congresso Brasileiro de Contabilidade, realizado em 1924, definiu a Contabilidade como: "A ciência que estuda e pratica as funções de orientação, de controle e de registro dos atos e fatos de uma administração econômica".

Objeto – O assunto do qual trata a Contabilidade é o patrimônio.

Por intermédio da Contabilidade, podemos ter o controle e o conhecimento detalhado da situação patrimonial, além de acompanhar a sua evolução.

Finalidade – A Contabilidade é mantida com a finalidade de fornecer informações sobre o patrimônio de uma determinada pessoa. Essas informações são destinadas aos públicos interno e externo.

Funções – Entre as funções da Contabilidade, temos:

1 - *função administrativa* – controlar o patrimônio;

2 - *função econômica* – nas empresas, a função econômica consiste em apurar o lucro ou prejuízo, ou seja, calcular o resultado econômico.

Aspectos Patrimoniais – A Contabilidade se ocupa da identificação dos elementos patrimoniais (aspecto qualitativo) e da mensuração, da indicação do valor em moeda desses elementos (aspecto quantitativo).

Áreas – As áreas da Contabilidade podem ser estudadas de forma autônoma, divididas em Contabilidade Geral, Contabilidade de Custos, Contabilidade Bancária, Contabilidade Pública, Contabilidade de Seguros, Análise das Demonstrações, Auditoria etc.

Campo de Aplicação – O principal campo de aplicação da Contabilidade são as aziendas (o patrimônio considerado juntamente com a pessoa que tem sobre ele poderes de administração e disponibilidade). O conceito de azienda reúne o patrimônio e a pessoa que o administra: Azienda = Patrimônio + Gestão.

Titular do Patrimônio – Pode ser pessoa física ou jurídica.

Dissolução, Liquidação e Extinção – Para que uma sociedade seja extinta, é necessário que haja a sua dissolução, caracterizada pelo início da liquidação – realização do ativo e pagamento do passivo exigível. O ativo remanescente é rateado entre os sócios, de acordo com a participação de cada um. Aprovadas as contas do liquidante, encerra-se a liquidação e a pessoa jurídica é extinta.

Capítulo 2

Patrimônio

2.1 Conceito

Estão compreendidas no campo de atuação do contabilista as atividades de estudo, controle, exposição e análise do patrimônio, de maneira a poder informar a situação patrimonial em determinado momento, suas variações e a natureza das operações que o afetaram.

O que é patrimônio?

É o conjunto de bens, direitos e obrigações de uma pessoa, física ou jurídica, que possam ser avaliados em dinheiro.

Do ponto de vista contábil, não são considerados os bens, direitos e obrigações sem valor econômico, quer dizer, não mensuráveis em moeda.

O contabilista pode controlar o dinheiro, os imóveis, as mercadorias, as contas a receber, as dívidas e demais bens, direitos e obrigações avaliáveis economicamente. Todavia, ele não se ocupará das relações familiares ou de amizade, do caráter, da dignidade e de outros valores que não se traduzam em dinheiro.

O patrimônio é composto por elementos positivos e negativos. Os bens e direitos representam o aspecto positivo patrimonial. As obrigações, o aspecto negativo. Ainda que as dívidas superem os bens e direitos, o patrimônio existe.

Os bens e direitos formam o ativo. As obrigações, o passivo exigível (ou simplesmente passivo).

Ativo = Bens + Direitos

Passivo Exigível = Dívidas

O patrimônio pode ser considerado do ponto de vista estático ou dinâmico. Sob a ótica daquele, a Contabilidade estuda, controla, expõe e analisa os elementos patrimoniais. Do ponto de vista dinâmico, ela estuda, controla, expõe e analisa as modificações ocorridas no patrimônio, principalmente em razão das atividades desempenhadas na sua gestão.

2.2 Bens

Contabilmente, só nos interessam os bens de natureza patrimonial (avaliáveis em moeda). Bens são todos os elementos materiais e imateriais que integram o patrimônio.

Segundo a Economia, bens são coisas que servem para satisfazer uma necessidade humana.

Por definição jurídica, bem é tudo aquilo que pode ser objeto de direito e está sujeito a utilização e apropriação. Quando dizemos que algo é um bem patrimonial, isso significa que ele pode ser avaliado em dinheiro e que integra o patrimônio de alguém, vale dizer, que é de propriedade de uma pessoa.

Bens Corpóreos – São bens materiais, quer dizer, têm existência física. Podem ser tocados e vistos. São exemplos de bens corpóreos, também denominados bens materiais ou tangíveis:

- Dinheiro
- Edificações
- Terrenos
- Veículos
- Móveis e utensílios de escritório
- Equipamentos de informática
- Máquinas e equipamentos industriais
- Instalações elétricas e hidráulicas
- Ferramentas
- Estoques de:
  Material de escritório
  Mercadorias
  Matérias-primas
  Produtos em fabricação
  Produtos acabados

Bens Incorpóreos – Não existem fisicamente. Embora não sejam visíveis ou palpáveis, também podem ser traduzidos em moeda. No caso de um programa de computador, por exemplo, o relevante não é o CD ou meio que o contém, e sim a produção intelectual de quem o elaborou.

Ao se depararem com produtos idênticos, é de acordo com a marca que alguns consumidores decidem qual deles irão comprar. Nesse caso, o que importa é o nome do tênis ou a etiqueta da calça, mesmo que custem mais caro.

Ainda que os produtos sejam iguais em termos de qualidade, a marca pode transmitir ao consumidor a sensação de mais *status* ou de confiança naquilo que adquire. Portanto, em relação à marca, o que está em evidência não são as características materiais ou físicas de um produto, mas certos aspectos psicológicos.

Conhecedoras disso, as empresas investem na criação ou aquisição de marcas que possam ajudá-las a conquistar o consumidor e a aumentar os lucros.

São exemplos de bens incorpóreos, também denominados bens imateriais ou intangíveis:

- Programas de computador
- Marcas e signos de propaganda
- Patentes de fabricação

- Propriedade literária
- Propriedade científica
- Ponto comercial
- Concessões obtidas para a exploração de serviços públicos[1]
- Linhas telefônicas

Um comerciante põe seu estabelecimento à venda por 30.000. Os bens materiais e os direitos que ele pretende transferir são os seguintes:

– mercadorias para revenda	10.000
– móveis e utensílios de uso	5.000
– contas a receber de clientes	2.000
	17.000

O comerciante não tem dívidas.

Apesar de os bens materiais e os direitos relacionados à atividade do comerciante serem avaliados em 17.000, o preço desejado para a transferência do estabelecimento é de 30.000. Quer dizer, o comerciante incluiu, no preço de venda, 13.000 pela cessão dos bens incorpóreos relacionados ao estabelecimento. Para chegar a este valor, ele considerou que (1) sua clientela continuará a comprar no estabelecimento mesmo que haja a mudança de dono e (2) o local onde está situado o estabelecimento é de grande circulação de pessoas, potenciais compradores. Dessa forma, no preço de transferência do estabelecimento, o comerciante computou:

Bens materiais e direitos:	
– mercadorias para revenda	10.000
– móveis e utensílios de uso	5.000
– contas a receber de clientes	2.000
	17.000
Bens imateriais:	
– clientela e ponto comercial	13.000

Critério para Registro dos Bens – Em regra, são demonstrados pela Contabilidade como integrantes do patrimônio de uma pessoa os bens de sua propriedade.[2]

Transmissão de Bens Móveis – A aquisição da propriedade de bens móveis se dá pela tradição, ou seja, pela entrega feita pelo transmitente ao adquirente. Por isso, quando compramos mercadoria ou qualquer outra coisa móvel, somente adquirimos a sua propriedade no momento em que o vendedor nos faz a entrega do bem. Mesmo que a venda seja a prazo, o comprador já será o proprietário da mercadoria a partir do instante em que recebê-la do vendedor. Por outro lado, ainda que o pagamento tenha sido à vista, enquanto não houver a tradição, o comprador não será o dono do bem.

---

[1] Os direitos sobre bens de propriedade de terceiros são classificados como bens incorpóreos.

[2] Conforme a Estrutura Conceitual para a Elaboração e Apresentação das Demonstrações Contábeis, "ao avaliar se um item se enquadra na definição de ativo, passivo ou patrimônio líquido, deve-se atentar para a sua essência e realidade econômica e não apenas sua forma legal".

Todavia, nem sempre a entrega do bem opera a transmissão da propriedade. Na locação, por exemplo, ainda que esteja servindo ao uso do locatário, o bem permanece no patrimônio do locador, por ser de sua propriedade.

Transmissão de Bens Imóveis – No caso de imóveis, a propriedade depende do registro do documento de aquisição do bem (escritura de compra e venda, escritura de doação) no Registro de Imóveis. Não basta efetuar o pagamento, receber as chaves ou estar ocupando o imóvel. O que prova a propriedade é o registro.

Em resumo, à Contabilidade interessam os bens corpóreos ou incorpóreos, móveis ou imóveis, desde que avaliáveis economicamente.

2.3 Direitos

Em sentido contábil, *direitos representam créditos. São valores a receber* ou *a recuperar* nas transações com terceiros.

Em regra, os direitos são representados por títulos e documentos.

Por que são emitidos títulos e documentos?

Se uma empresa efetuar a venda à vista de mercadorias, será necessário emitir apenas a nota fiscal para a entrega dos bens. O dinheiro será recebido no ato da tradição, sem necessidade de um documento para posterior cobrança.

Nota Fiscal – A exigência de emissão de nota fiscal decorre da legislação tributária. Mesmo quando não há incidência de tributos, os contribuintes são obrigados a emitir nota fiscal para as operações que realizam, sob pena de apreensão das mercadorias e multa.

Fatura – Se a venda for a prazo, haverá necessidade de um documento que sirva como prova da existência do valor a receber para posterior cobrança. A nota fiscal não cumpre essa função, uma vez que o seu objetivo é permitir ao Fisco a verificação do correto recolhimento dos tributos incidentes nas operações com as mercadorias. Dessa maneira, na venda a prazo, além da nota fiscal, o comerciante precisa emitir um documento que sirva especificamente para a cobrança de seu crédito: a fatura.

Fatura comercial é um documento que lista as mercadorias vendidas, indicando sua quantidade, qualidade, espécie, preço, nomes e endereços do vendedor e comprador, data da sua emissão e da remessa das mercadorias, entre outras informações.

Caso a reconheça como representativa de dívida sua, o comprador deve assinar a fatura e devolvê-la ao vendedor.

De posse da fatura, caso o comprador se recuse, após o vencimento, a pagá-la, o vendedor terá como provar judicialmente que a venda a prazo foi efetuada e que as mercadorias foram entregues. Logo, o crédito existe.

Duplicata – Além da fatura, que é de emissão obrigatória nas vendas a prazo, o comerciante pode emitir duplicata. Apesar de não ser exigida por lei, sua emissão é comum nas vendas a prazo.

O que leva o vendedor a emitir duplicata para a cobrança, se já existe a fatura com a mesma finalidade?

São as vantagens que a duplicata proporciona em termos de circulação e cobrança judicial.

Ao contrário da fatura, a duplicata é um título de crédito. Por isso, pode ser transferida por endosso e tem força executiva (serve como prova para instruir a ação judicial de execução contra o devedor).

Um comerciante que tenha duplicata para recebimento em certo prazo pode convertê-la em dinheiro imediatamente, mediante desconto bancário. Para isto, o título deve ser transferido ao banco, por meio de endosso. O desconto bancário só pode envolver títulos de crédito, deixando de fora a fatura.

Caso tenha de cobrar ao devedor na Justiça, o comerciante que disponha apenas da fatura deverá ingressar num processo ordinário, que segue o rito comum. Neste caso, há um ritual demorado a ser observado. Ciente dos argumentos do credor, o juiz chama o devedor, para que este apresente suas alegações, e decide se realmente a dívida existe e deve ser paga. Transitada em julgado a sentença (quando não cabe mais nenhum recurso) favorável ao credor, se mesmo assim o devedor não quiser efetuar o pagamento, o credor poderá propor a ação executiva. Desta vez, diante de dívida líquida e certa já reconhecida por decisão judicial transitada em julgado, o juiz citará o devedor para que pague o valor dentro de 3 dias, sob pena de ter bens penhorados para garantir o pagamento.

No entanto, se dispuser de uma duplicata aceita pelo comprador, em vez de ingressar com a ação ordinária, o credor irá direto para a fase de execução.

De forma idêntica a uma sentença transitada em julgado, os títulos de crédito têm força executiva, isto é, servem para que o credor proponha ação de execução contra o devedor.

Ordem de Emissão dos Documentos – Quando da venda a prazo, o vendedor emite a nota fiscal, a fatura e a duplicata, nessa ordem.

Nota Fiscal → Fatura → Duplicata

Aceite – A duplicata é remetida ao comprador para que a aceite.

O aceite é o reconhecimento da dívida representada pelo título de crédito, mediante a assinatura do devedor.

Quando o comerciante vende a prazo e emite duplicatas, elas representam direitos. São duplicatas a receber. Se ele compra a prazo e aceita duplicatas, traduzem obrigações. São duplicatas a pagar.

As duplicatas de nossa emissão são contas a receber. As duplicatas de nosso aceite, contas a pagar.

Nota Fiscal-Fatura e Fatura-Duplicata – Um mesmo documento pode reunir os elementos necessários à emissão da nota fiscal e da fatura. Trata-se da nota fiscal-fatura. Também é admissível a emissão de fatura-duplicata.

Operações com Mercadorias – Por determinação da lei, nas operações com mercadorias, para documentar o saque do vendedor pela importância faturada contra o comprador, não se admite a emissão de nenhuma outra espécie de título de crédito que não seja a duplicata.

O que é mercadoria?

Nas empresas comerciais, mercadoria é coisa móvel adquirida para a revenda.

Em relação ao comprador, não são mercadorias os bens adquiridos para uso ou consumo.

Um bem imóvel pode ser mercadoria?

Segundo a legislação brasileira, ainda que destinados à revenda, os imóveis não são mercadorias.

Concluímos, então, que, nas operações imobiliárias, não é admissível a emissão de duplicata, uma vez que não há transação com mercadoria.

Os bancos também não se dedicam à compra e venda de mercadorias (mercancia). Logo, não emitem duplicatas.

Nota Promissória – Apesar de não poderem emitir duplicata, as sociedades imobiliárias, os bancos e as demais pessoas que não operam com mercadorias podem emitir outros títulos de crédito, igualmente sujeitos a endosso e com força executiva. É o caso da nota promissória.

Para vender um imóvel a prazo, o proprietário pode condicionar a transação à emissão de nota promissória pelo devedor.

A nota promissória é uma promessa de pagamento feita pelo devedor em favor de seu credor. O emitente assina uma declaração de que pagará, na data combinada, certa quantia ao credor indicado no título. De posse do título de crédito, o credor poderá exigir o pagamento a partir da data de vencimento.

Ao contrário da duplicata, quem emite a nota promissória é o próprio devedor.

Não há necessidade de aceite na nota promissória, uma vez que, ao emitir o título, o devedor já reconhece a dívida.

As notas promissórias emitidas por uma empresa representam contas a pagar. As notas promissórias emitidas por terceiros em favor da empresa são contas a receber desta.

Cheque – Apesar de legalmente ser uma ordem de pagamento à vista, que deve ser paga pelo banco no momento da sua apresentação pelo beneficiário, na prática o cheque é largamente utilizado como se fosse uma promessa de pagamento, de forma idêntica à nota promissória.

Se a empresa recebe cheques pré-datados de terceiros, eles representam direitos. Os cheques pré-datados emitidos pela empresa implicam obrigações.

Além dos direitos representados por títulos de crédito, existem os traduzidos por contratos e outros documentos.

2.4 Obrigações

As obrigações patrimoniais são representadas por contas a pagar ou a compensar nas transações com terceiros.

Entre as dívidas mais comuns de uma empresa, temos as decorrentes de:

- compra a prazo de mercadorias e bens para uso;
- empréstimos e financiamentos bancários ainda não pagos;
- salários a pagar aos empregados;
- impostos e demais tributos devidos e não pagos;
- adiantamentos recebidos de clientes por conta de bens e serviços ainda não entregues ou prestados.

Quando compramos um bem a prazo, ele se integra ao nosso patrimônio a partir do momento em que nos é entregue pelo fornecedor. Temos uma obrigação com o vendedor, representada por uma conta a pagar equivalente ao preço do bem. A compra a prazo de mercadorias (bens móveis destinados à revenda) aumenta, simultaneamente, o ativo e o passivo exigível. O bem recebido na compra aumenta o ativo, enquanto a dívida contraída aumenta o passivo exigível.

Quando do pagamento da dívida da compra a prazo, ocorrerá a redução simultânea do passivo exigível e do ativo. A dívida será quitada, mas também haverá a diminuição dos bens numerários da empresa.

Determinada pessoa física resolveu fazer um levantamento de seu patrimônio e constatou que tinha:

- um veículo;
- uma casa;
- móveis e utensílios domésticos;
- dinheiro em espécie;
- saldo em conta corrente bancária;
- contas a receber da sogra e do cunhado (mais adiante, falaremos da provisão para devedores duvidosos);
- saldo em caderneta de poupança;
- prestações a pagar do financiamento obtido para a compra da casa;
- prestações a pagar do financiamento obtido para a compra do veículo.

O patrimônio dessa pessoa pode ser dividido da seguinte forma:

Bens:
- veículo;
- casa;

– móveis e utensílios domésticos;
– dinheiro em espécie.

Direitos:
– saldo em conta corrente bancária;
– contas a receber da sogra e do cunhado;
– saldo em caderneta de poupança.

Obrigações:
– prestações a pagar do financiamento obtido para a compra da casa;
– prestações a pagar do financiamento obtido para a compra do veículo.

Questões comentadas

01. Assinale a opção correta.

a) O patrimônio é o conjunto de bens, direitos e obrigações de uma pessoa, que possam ser avaliados em moeda.
b) O ativo é o conjunto de bens, direitos e obrigações de uma pessoa, que possam ser avaliados em moeda.
c) As duplicatas a receber são bens corpóreos.
d) Na aquisição de mercadorias a prazo, elas se integram ao patrimônio do comprador apenas a partir do momento em que há o pagamento ao fornecedor.
e) O patrimônio é constituído somente de elementos positivos.

O ativo é composto apenas pelos bens e direitos.

As duplicatas a receber são direitos.

A propriedade das mercadorias normalmente é adquirida quando o comprador as recebe do vendedor.

02. A inclusão de mercadorias no inventário físico deve basear-se no critério da

a) propriedade.
b) posse.
c) propriedade ou da posse, facultativamente.
d) da posse, para as empresas que trabalham com mercadorias sob consignação, e da propriedade, para as demais.
e) da propriedade, para as empresas que trabalham com mercadorias sob consignação, e da posse, para as demais.

São consideradas mercadorias integrantes do ativo da empresa aquelas que sejam de sua propriedade, ainda que estejam sob a guarda de terceiros.

A posse ou guarda de mercadorias de terceiros não autoriza o seu registro no patrimônio de quem as detém.

03. Classificam-se no ativo de uma pessoa jurídica

a) as duplicatas e notas promissórias de sua emissão.
b) as duplicatas de seu aceite e as notas promissórias emitidas por terceiros em favor da empresa.
c) as duplicatas de sua emissão e as notas promissórias emitidas por terceiros em favor da empresa.
d) as notas fiscais e faturas emitidas por terceiros.
e) as notas fiscais de sua emissão e as faturas emitidas por terceiros.

Quando a empresa vende a prazo e emite duplicatas, elas representam direitos. São duplicatas a receber. Se a empresa compra a prazo e aceita duplicatas, representam obrigações. São duplicatas a pagar.

As notas promissórias emitidas pela empresa representam contas a pagar. As notas promissórias emitidas por terceiros em favor da empresa são contas a receber desta, classificadas em seu ativo.

04. Assinale a alternativa que representa um bem incorpóreo.

a) Programa de computador.
b) Computador.
c) Impressora.
d) "Scanner".
e) Gravador de DVD.

Os bens incorpóreos não têm existência física. No caso de um programa de computador, o valor em moeda é decorrente da produção intelectual de quem o elaborou, e não do CD ou meio que o contém.

05. Determinada empresa é uma S/A do ramo comercial que lida com compra e venda de mercadorias tributadas pelo ICMS. Nessas transações, a empresa opera com cheques pré-datados, notas promissórias e duplicatas.

Em 31 de dezembro de X1, foram encontrados na empresa os seguintes valores: 1.000 em cheques pré-datados emitidos pela empresa; 1.200 em cheques pré-datados emitidos por terceiros; 2.300 em promissórias emitidas pela empresa; 1.800 em promissórias emitidas por terceiros; 5.000 em duplicatas emitidas pela empresa; 6.000 em duplicatas aceitas pela empresa; 7.400 referentes a ICMS incidente sobre as compras e 8.000 referentes a ICMS incidente sobre as vendas de mercadorias.

Essas informações nos indicarão que a empresa, em 31 de dezembro de X1, possui:

a) créditos no valor de 1.900.
b) débitos no valor de 16.400.
c) créditos no valor de 17.300.
d) débitos no valor de 16.300.
e) créditos no valor de 15.400.

Ativo		*Passivo Exigível*	
Cheques emitidos por terceiros	1.200	Cheques emitidos pela empresa	1.000
NP emitidas por terceiros	1.800	NP emitidas pela empresa	2.300
Duplicatas emitidas pela empresa	5.000	Duplicatas aceitas pela empresa	6.000
ICMS a recuperar	7.400	ICMS a recolher	8.000
	15.400		17.300

O ICMS incidente sobre as compras é um direito a ser compensado com o ICMS incidente sobre as vendas, que é uma obrigação.

06. Os direitos sobre bens alheios, obtidos por contrato, tais como direitos de exploração de recursos minerais, concessões obtidas para a exploração de serviços públicos e direito de construir em terreno de terceiros, são classificados como

a) créditos.
b) bens corpóreos.
c) bens incorpóreos.
d) bens públicos.
e) obrigações.

Os direitos sobre bens de propriedade de terceiros são classificados como bens incorpóreos.

07. Classifique os itens patrimoniais seguintes como bens corpóreos, bens incorpóreos, créditos ou obrigações.

01 - Terrenos
02 - Duplicatas a receber
03 - Depósitos em banco
04 - Dinheiro em tesouraria
05 - Duplicatas a pagar
06 - Linhas telefônicas
07 - Computadores
08 - Edificações
09 - Marcas e patentes
10 - Móveis e utensílios de escritório
11 - Programas de computador
12 - Ponto comercial
13 - Mercadorias
14 - Direitos por adiantamento a fornecedores
15 - Concessões obtidas de serviços públicos
16 - Dívidas por empréstimos bancários
17 - Impostos a recuperar (restituição do IR)
18 - Máquinas e equipamentos
19 - Ferramentas
20 - Direitos autorais sobre livros

01 - Terrenos – bens corpóreos
02 - Duplicatas a receber – créditos
03 - Depósitos em banco – créditos
04 - Dinheiro em tesouraria – bem corpóreo
05 - Duplicatas a pagar – obrigações
06 - Linhas telefônicas – bens incorpóreos
07 - Computadores – bens corpóreos
08 - Edificações – bens corpóreos
09 - Marcas e patentes – bens incorpóreos
10 - Móveis e utensílios de escritório – bens corpóreos

11 - Programas de computador – bens incorpóreos
12 - Ponto comercial – bem incorpóreo
13 - Mercadorias – bens corpóreos
14 - Direitos por adiantamento a fornecedores – créditos
15 - Concessões obtidas de serviços públicos – bens incorpóreos
16 - Dívidas por empréstimos bancários – obrigações
17 - Impostos a recuperar (restituição do IR) – créditos
18 - Máquinas e equipamentos – bens corpóreos
19 - Ferramentas – bens corpóreos
20 - Direitos autorais sobre livros – bens incorpóreos

08. (AFRF/Esaf) Assinale abaixo a opção que contém a asserção verdadeira.

a) A nota promissória é um título de crédito autônomo, próprio para operações mercantis de compra e venda entre pessoas físicas.
b) O sacado na nota promissória é o credor, enquanto que na duplicata o sacado é o devedor.
c) A duplicata é um título de crédito próprio para transações financeiras, que só é emitido por pessoas jurídicas.
d) A nota promissória e a duplicata são títulos de crédito, sendo que na primeira o emitente é também chamado sacado; e na segunda, o emitente é também chamado sacador.
e) A triplicata é um título de crédito de emissão obrigatória, mas apenas quando houver o extravio da segunda duplicata.

A duplicata é título de crédito emitido pelo credor ou sacador (vendedor da mercadoria ou prestador dos serviços) e aceito pelo devedor (sacado).

A nota promissória é título representativo de promessa de pagamento emitida pelo próprio devedor em favor de seu credor.

Por determinação da lei, nas operações com mercadorias, para documentar o saque do vendedor pela importância faturada contra o comprador, não se admite a emissão de nenhuma outra espécie de título de crédito que não seja a duplicata.

Gabarito

01 - A
02 - A
03 - C
04 - A
05 - E
06 - C
07 - *
08 - D

* Questão dividida em 20 itens.

Resumo do capítulo 2

Patrimônio – É o conjunto de bens, direitos e obrigações de uma pessoa, física ou jurídica, que possam ser avaliados em dinheiro.

Do ponto de vista contábil, são considerados apenas os bens, direitos e obrigações avaliáveis em moeda.

O patrimônio é composto por elementos positivos (bens e direitos) e negativos (obrigações).

Os bens e direitos formam o ativo. As obrigações, o passivo exigível.

Do ponto de vista estático, a Contabilidade estuda, controla, expõe e analisa os elementos que compõem o patrimônio. Do ponto de vista dinâmico, ela estuda, controla, expõe e analisa as modificações ocorridas no patrimônio, em razão das atividades desempenhadas na sua gestão.

Bens – São todos os elementos materiais e imateriais que integram o patrimônio. Quando dizemos que algo é um bem patrimonial, isto significa que ele pode ser avaliado em dinheiro e que integra o patrimônio de alguém, ou seja, que é de propriedade de uma pessoa.

Bens Corpóreos – São bens materiais, quer dizer, têm existência física. Podem ser tocados e vistos.

Bens Incorpóreos – Não existem fisicamente. Embora não sejam visíveis ou palpáveis, também podem ser traduzidos em moeda.

Os direitos sobre bens de propriedade de terceiros são classificados como bens incorpóreos.

Critério para Registro dos Bens – Em regra, são demonstrados pela Contabilidade como integrantes do patrimônio de uma determinada pessoa os bens de sua propriedade.

Transmissão de Bens Móveis – A aquisição da propriedade de bens móveis se dá pela tradição, ou seja, pela entrega feita pelo transmitente ao adquirente. Todavia, nem sempre a entrega do bem opera a transmissão da propriedade. Na locação, por exemplo, ainda que esteja servindo ao uso do locatário, o bem permanece no patrimônio do locador, por ser de sua propriedade.

Transmissão de Bens Imóveis – No caso de imóveis, a propriedade depende do registro do documento de aquisição do bem (escritura de compra e venda, escritura de doação) no Registro de Imóveis.

Direitos – Em sentido contábil, direitos representam créditos. São valores a receber ou a recuperar nas transações com terceiros.

Duplicata – Além da fatura, que é de emissão obrigatória nas vendas a prazo, o comerciante pode emitir duplicata. Apesar de não ser exigida por lei, é comum a emissão de duplicata nas vendas a prazo. Ao contrário da fatura, a duplicata é um título de crédito. Por isso, pode ser transferida por endosso e tem força executiva (serve como prova para instruir ação judicial de execução contra o devedor).

Quando o comerciante vende a prazo e emite duplicatas, elas registram direitos. São duplicatas a receber. Se ele compra a prazo e aceita duplicatas, representam obrigações. São duplicatas a pagar. As duplicatas de nossa emissão são contas a receber. As duplicatas de nosso aceite, contas a pagar.

Operações com Mercadorias – Nas empresas comerciais, mercadoria é coisa móvel adquirida para a revenda. Em relação ao comprador, não são mercadorias os bens adquiridos para uso ou consumo. Segundo a legislação brasileira, ainda que destinados à revenda, os imóveis não são mercadorias.

Nota Promissória – Para uma empresa, as notas promissórias de sua emissão representam contas a pagar. As notas promissórias emitidas por terceiros em favor da empresa são contas a receber.

Cheque Pré-Datado – Se a empresa recebe cheques pré-datados de terceiros, eles representam direitos. Os cheques pré-datados emitidos pela empresa representam obrigações.

Obrigações – São representadas por contas a pagar ou a compensar nas transações com terceiros.

Capítulo 3

Situação líquida

3.1 Conceito

O ativo, também denominado "patrimônio bruto", representa o aspecto positivo do patrimônio. Já o passivo exigível (ou apenas passivo, conforme alguns autores) expressa o aspecto negativo patrimonial, indicando as dívidas ou obrigações do titular do patrimônio.

Em alguns casos, faz-se necessário o confronto do ativo com o passivo exigível.

Quando uma empresa entra em fase de dissolução, é necessário que o ativo, na medida do possível, seja convertido em dinheiro e que haja o pagamento das dívidas da sociedade. Se o ativo for superior ao passivo exigível, o excesso (acervo líquido) deverá ser rateado entre os sócios, de acordo com a participação de cada um no capital da sociedade. Se o passivo exigível superar o ativo, dependendo do tipo de sociedade e da forma de responsabilidade, os sócios podem ter de responder, com seus patrimônios pessoais, pelo passivo exigível da pessoa jurídica.

Quando um grupo empresarial se interessa pela compra de determinada sociedade, um dos critérios utilizados na estimativa do preço a ser pago leva em consideração a diferença entre o ativo e o passivo exigível. Por este raciocínio, se o ativo tem o valor de 1.000 e o passivo exigível é de 600, o preço de aquisição seria apurado com base na diferença: 1.000 – 600 = 400.

Se a aquisição dessa sociedade ocorrer por preço superior a 400, haverá *ágio*. Se por valor inferior, deságio.

A diferença entre o ativo e o passivo exigível recebe o nome de situação líquida.

Existem três espécies de situações líquidas:

1 - Situação Líquida Nula → Ativo = Passivo Exigível

2 - Situação Líquida Positiva → Ativo > Passivo Exigível

3 - Situação Líquida Negativa → Ativo < Passivo Exigível

Situação líquida é a mesma coisa que patrimônio líquido?

Em sentido estrito, não.

Segundo a Teoria Patrimonialista, quando o ativo é maior que o passivo (exigível), a situação líquida é denominada patrimônio líquido, ou seja, patrimônio líquido é a situação líquida positiva.

Como o ativo é o *patrimônio bruto*, caso dele se deduza o passivo exigível, a diferença, se positiva, será o *patrimônio líquido*.

Apesar disso, o uso inadequado da expressão "patrimônio líquido" fez com que ela passasse a ser empregada, em qualquer caso, como sinônimo de situação líquida. Há inclusive quem utilize a expressão "patrimônio líquido negativo".

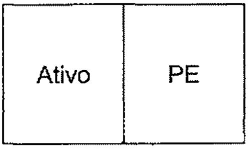
Situação Líquida Nula – Também denominada compensada ou equilibrada, ocorre quando o ativo é igual ao passivo exigível.

Se uma sociedade com situação líquida nula for liquidada, seu ativo será suficiente apenas para o pagamento das dívidas. Não haverá acervo líquido a ser distribuído aos sócios.

Ativo = 100
Passivo Exigível = 100

SL = A – PE
SL = 100 – 100
SL = Zero

A situação líquida nula pode ser representada graficamente da seguinte forma:



Situação Líquida Positiva – Quando o ativo for maior que o passivo exigível, a situação líquida será positiva ou superavitária.

Havendo situação líquida positiva, se a sociedade for liquidada, será possível pagar todas as suas dívidas. Nessa hipótese, o excesso do ativo sobre o passivo exigível deverá ser rateado entre os sócios.

Ativo = 200
Passivo Exigível = 150

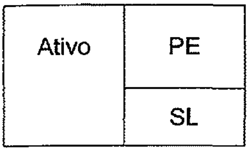
SL = A – PE
SL = 200 – 150
SL = 50

A situação líquida positiva pode ser representada pelas fórmulas:

$A = PE + SL \rightarrow PE + SL = A \rightarrow PE = A - SL$

A fórmula A = PE + SL é denominada "Equação Básica da Contabilidade", pois traduz a situação do patrimônio da maioria das empresas (SL positiva). Em razão da insegurança que transmite aos agentes do mercado, dificilmente uma sociedade consegue sobreviver com passivo a descoberto ou mesmo com a situação líquida tendendo à nula.

A situação líquida positiva pode ser representada graficamente da seguinte forma:



Situação Líquida Negativa – Também denominada "passivo a descoberto" ou "situação de insolvência", ocorre quando o passivo exigível é superior ao ativo. Nessa hipótese, se a sociedade for liquidada, considerando apenas os recursos do ativo, não será possível o pagamento de todas as dívidas.

Há casos em que a sociedade insolvente é adquirida pelo valor simbólico de R$ 1,00. Como o comprador adquiriu uma pessoa jurídica com dívidas superiores ao ativo, de fato, ele nada pagou.

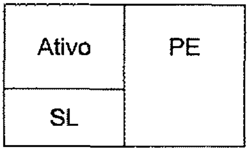
Ativo = 100
Passivo Exigível = 150

SL = A – PE
SL = 100 – 150
SL = – 50

A situação líquida negativa pode ser representada pelas fórmulas:

PE = A + SL → A + SL = PE → A = PE – SL

Graficamente, podemos ter:[1]



3.2 Relações entre ativo, passivo exigível e situação líquida

O ativo pode ter valor positivo ou nulo. Não pode, porém, ter valor negativo:

A > Zero
A = Zero

---

[1] Apesar de gráfica e matematicamente ser demonstrada junto ao ativo, legalmente falando a situação líquida negativa deve estar exposta do lado do passivo exigível, com valor negativo, por exigência da Lei das Sociedades por Ações (Lei nº 6.404/76).

O passivo exigível pode ter valor positivo ou nulo, mas não pode ser negativo:

PE > Zero
PE = Zero

A situação líquida pode ter valor positivo, nulo ou negativo:

SL > Zero → SL positiva
SL = Zero → SL nula
SL < Zero → SL negativa

O ativo pode ser maior, igual ou menor que o passivo exigível:

A > PE → SL positiva
A = PE → SL nula
A < PE → SL negativa

O ativo pode ser maior ou igual à situação líquida, mas não pode ser menor que esta (o valor máximo que a situação líquida pode ter é o do ativo):

A > SL
A = SL

O passivo exigível pode ser maior, igual ou menor que a situação líquida:

PE > SL
PE = SL
PE < SL

Questões comentadas

01. Uma empresa transferiu seus ativo e passivo por 165.000, importância recebida em dinheiro. Sabendo-se que o seu patrimônio líquido era de 145.000, pode-se afirmar que a operação gerou

a) lucro de 310.000.
b) lucro de 20.000.
c) resultado nulo, nem lucro, nem prejuízo, porque a empresa foi vendida integralmente.
d) prejuízo de 310.000.
e) prejuízo de 20.000.

O valor tomado como base para a negociação da empresa desta questão foi seu valor de patrimônio líquido. O apurado acima desse valor é considerado lucro ou ágio: 165.000 – 145.000.

02. Diz-se que a situação líquida é negativa quando o ativo total é

- **a) maior que o passivo total.**
- **b) maior que o passivo exigível.**
- **c) igual à soma do passivo circulante com o passivo exigível a longo prazo.**
- **d) igual ao passivo exigível.**
- **e) menor que o passivo exigível.**

Situação líquida é a diferença entre o ativo e o passivo exigível. Na hipótese de liquidação da sociedade, é a parcela do patrimônio que deve ser destinada aos sócios, se positiva a situação líquida, ou a parcela do passivo exigível não coberta pelo ativo, se negativa.

Há três espécies de situações líquidas:

1 - Situação Líquida Positiva – ativo maior que passivo exigível, também chamada de situação líquida superavitária ou superávit patrimonial.

2 - Situação Líquida Negativa – ativo menor que passivo exigível, também chamada de passivo a descoberto, déficit patrimonial ou situação líquida deficitária.

3 - Situação Líquida Nula – ativo igual a passivo exigível, também chamada de situação líquida equilibrada ou compensada.

03. Em relação ao patrimônio de uma empresa, é certo afirmar:

- **a) o ativo pode ter valor negativo.**
- **b) o ativo pode ser maior do que o passivo exigível e a situação liquida juntos.**
- **c) a situação líquida pode ser maior do que o ativo.**
- **d) o passivo exigível não pode ter valor negativo.**
- **e) o ativo, o passivo exigível e a situação líquida podem ter valores iguais, mesmo que diferentes de zero.**

O passivo exigível pode ter valor positivo ou nulo.

Na letra C, dizer que a situação líquida é maior do que o ativo é igual a afirmar que o valor do patrimônio líquido é superior ao valor do patrimônio bruto (ou ativo) da sociedade.

04. Abaixo são dadas diversas situações patrimoniais. Assinale a que indica a pior situação para a empresa.

- **a) Situação líquida igual a zero.**
- **b) Situação líquida igual ao ativo.**
- **c) Situação líquida igual ao passivo exigível.**
- **d) Situação líquida positiva, mas menor que o passivo exigível.**
- **e) Passivo exigível maior do que o ativo.**

A situação patrimonial desejada indica a existência de passivo a descoberto.

05. Sabemos que uma empresa tem passivo a descoberto quando o seu patrimônio é representado pela seguinte equação:

- **a) Ativo = Passivo.**
- **b) Ativo = Passivo – Situação Líquida.**
- **c) Ativo = Passivo + Situação Líquida.**
- **d) Ativo = Passivo + Capital Próprio.**
- **e) Ativo = Passivo – Capital de Terceiros.**

A situação líquida negativa pode ser representada pelas fórmulas:

$PE = A + SL \rightarrow A + SL = PE \rightarrow A = PE - SL$

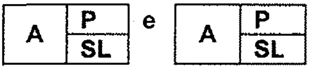
O passivo a descoberto caracteriza situação de insolvência, vale dizer, incapacidade de pagar todas as dívidas.

06. Certa empresa iniciou atividades em janeiro/X1, com o capital de 500.000.000, integralizado pela metade, em dinheiro. Em dezembro do mesmo ano, ao encerrar seu primeiro exercício social, apurou um prejuízo de 100.000.000 e passivo exigível de igual valor.

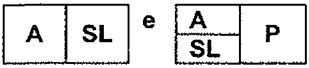
Assinale a alternativa que identifica, pela ordem, a situação patrimonial da empresa, após cada um dos fatos relatados.

Legenda: A = Ativo P = Passivo Exigível SL = Situação Líquida

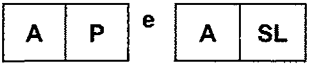
a)



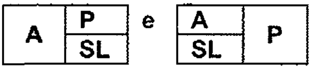
b)



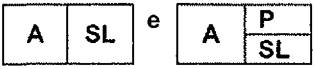
c)



d)



e)



No início, a situação líquida era positiva em 250.000.000 e não havia passivo exigível. Posteriormente, a situação líquida continuou a ser positiva, em 150.000.000, mas passou a existir passivo exigível. A redução da situação líquida decorreu do prejuízo apurado, que não foi suficiente para torná-la negativa.

07. O ativo e o passivo exigível de uma companhia podem ser resumidos da seguinte forma:

Duplicatas emitidas pela companhia	**10.200**
Duplicatas emitidas por terceiros	**7.500**
Notas promissórias emitidas pela companhia	**3.700**
Notas promissórias emitidas por terceiros	**4.100**
Depósitos bancários	**2.600**
Outros créditos	**8.300**
Outros débitos	**5.900**
Bens diversos	**15.800**

O valor da situação líquida da companhia era de:

- a) **19.100,00.**
- b) **22.000,00.**
- c) **23.900,00.**
- d) **24.500,00.**
- e) **25.200,00.**

Ativo		*Passivo Exigível*	
Duplicatas emitidas pela cia.	10.200	Duplicatas emitidas por terceiros	7.500
NP emitidas por terceiros	4.100	NP emitidas pela cia.	3.700
Depósitos bancários	2.600	Outros débitos	5.900
Outros créditos	8.300		
Bens diversos	15.800		
Total	41.000	Total	17.100

A situação líquida é dada pela diferença entre o ativo e o passivo exigível:

41.000 – 17.100 = 23.900.

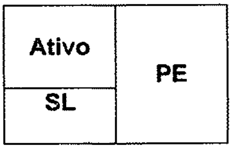
08. Indique se as afirmativas abaixo estão certas ou erradas.

01 - O ativo total não pode ter valor negativo
02 - O passivo exigível total não pode ter valor negativo
03 - O total da situação líquida não pode ser negativo
04 - O ativo total não pode ter valor igual a zero
05 - O passivo exigível total não pode ter valor igual a zero
06 - O total da situação líquida não pode ser igual a zero
07 - O ativo total pode ter valor positivo
08 - O passivo exigível total pode ter valor positivo
09 - O total da situação líquida pode ser positivo
10 - A situação líquida não pode ser maior que o ativo
11 - A situação líquida não pode ser menor que o ativo
12 - O ativo é formado pelos bens e créditos

13 - O passivo exigível representa os débitos com terceiros
14 - O patrimônio é formado por bens, créditos, obrigações e situação líquida
15 - Os créditos são classificados no ativo
16 - O patrimônio é formado apenas por valores positivos
17 - O ativo não pode ser maior que o passivo exigível
18 - O ativo não pode ser menor que o passivo exigível
19 - O passivo exigível não pode ser maior que a situação líquida
20 - O passivo exigível não pode ser menor que a situação líquida

01 - C
02 - C
03 - E
04 - E
05 - E
06 - E
07 - C
08 - C
09 - C
10 - C
11 - E
12 - C
13 - C
14 - E
15 - C
16 - E
17 - E
18 - E
19 - E
20 - E

09. Observe a seguinte representação gráfica do patrimônio:



Trata-se de situação líquida:

a) positiva.
b) negativa.
c) nula.
d) indeterminada.
e) compensada.

Esta SL também pode ser representada pela equação A + SL = PE ou A = PE – SL.

10. (Auditor/TCM-CE/FCC/2006) A situação patrimonial denominada "passivo a descoberto" ocorre quando o valor

a) do passivo circulante é superior ao do ativo circulante.
b) do ativo é maior que o do passivo.
c) das obrigações da sociedade com terceiros for inferior ao valor dos seus bens e direitos.
d) do patrimônio líquido for menor que o do passivo exigível.
e) do passivo exigível for superior ao valor total dos ativos da sociedade.

A situação líquida negativa ou deficitária, também denominada "passivo a descoberto" ou "situação de insolvência", ocorre quando o passivo exigível é superior ao ativo. Nesse caso, se a sociedade for liquidada, considerando apenas os recursos do ativo, não será possível o pagamento de todas as suas dívidas.

Passivo e ativo circulantes são dois grupos do balanço patrimonial, que indicam obrigações e bens e direitos de curto prazo, respectivamente.

11. (Analista/Serpro/Esaf) Apresentamos abaixo cinco igualdades literais que, se expressas com avaliação em moeda nacional, podem demonstrar a equação fundamental do patrimônio e a representação gráfica de seus estados, em dado momento.

01. Ativo menos Situação Líquida é igual a Zero
02. Ativo menos Passivo é igual a Zero
03. Ativo menos Passivo menos Situação Líquida é igual a Zero
04. Ativo menos Passivo mais Situação Líquida é igual a Zero
05. Ativo mais Passivo menos Situação Líquida é igual a Zero

Observando as igualdades acima, podemos afirmar que a hipótese de número

a) 01 é impossível de ocorrer na prática.
b) 02 representa o melhor estado patrimonial.
c) 03 representa o pior estado patrimonial.
d) 04 representa estado patrimonial pré-falimentar.
e) 05 ocorre quando da criação e registro da empresa.

A situação descrita no item 04 (A – P + SL = Zero) representa passivo a descoberto e também pode ser traduzida por: A = P – SL ou A + SL = P.

Na situação 01 (A – SL = Zero ou A = SL), não há passivo exigível. Na constituição da empresa, temos essa situação.

Na situação 02 (A – P = Zero ou A = P), não há situação líquida, o que caracteriza a situação líquida nula.

Na situação 03 (A – P – SL = Zero ou A = P + SL), a situação líquida é positiva.

A situação 05 (A + P – SL = Zero) é impossível de ocorrer.

12. (ISS-SP/FCC/2007/Adaptada) A Companhia Beta possui bens e direitos no valor total de R$ 1.750.000,00, em 31/12/2005. Sabendo-se que, nessa mesma data, o passivo exigível da companhia representa 2/5 (dois quintos) do valor do patrimônio líquido, este último corresponde a, em R$:

a) 1.373.000,00.
b) 1.250.000,00.
c) 1.050.000,00.
d) 750.000,00.
e) 500.000,00.

2/5 = 0, 4 = 40%

Ativo = PE + PL

1.750.000 = 0,4PL + PL

PL = 1.750.000/1,4 = 1.250.000

Gabarito

01 - B
02 - E
03 - D
04 - E
05 - B
06 - E
07 - C
08 - *
09 - B
10 - E
11 - D
12 - B

* Questão dividida em 20 itens.

Resumo do capítulo 3

Situação líquida é a diferença entre o ativo e o passivo exigível.

Há três espécies de situações líquidas:

1 - Situação Líquida Nula → Ativo = Passivo Exigível

2 - Situação Líquida Positiva → Ativo > Passivo Exigível

3 - Situação Líquida Negativa → Ativo < Passivo Exigível

Situação Líquida Nula – Também denominada compensada ou equilibrada, ocorre quando o ativo é igual ao passivo exigível.

Situação Líquida Positiva – Quando o ativo for maior que o passivo exigível, a situação líquida será positiva ou superavitária.

Situação Líquida Negativa – Também denominada passivo a descoberto ou situação de insolvência, ocorre quando o passivo exigível é superior ao ativo.

O ativo pode ter valor positivo ou nulo. Não pode, porém, ter valor negativo. O ativo pode ser maior, igual ou menor que o passivo exigível. O ativo pode ser maior ou igual à situação líquida, mas não pode ser menor que esta.

O passivo exigível pode ter valor positivo ou nulo, mas não pode ter valor negativo. Pode ser maior, igual ou menor que a situação líquida.

A situação líquida pode ter valor positivo, nulo ou negativo.

Capítulo 4

Origens e aplicações de recursos

4.1 Origens de recursos

No desempenho de suas atividades, as pessoas jurídicas podem contar com recursos provenientes de duas origens ou fontes:

1 - recursos próprios;
2 - recursos de terceiros.

A constituição de uma sociedade se dá por meio de recursos fornecidos pelos sócios para a formação do patrimônio da pessoa jurídica. Trata-se do capital social inicial, que representa recursos próprios. Igualmente, são recursos próprios os originários dos aumentos de capital mediante o ingresso de novos recursos.

Os resultados positivos apurados nas atividades empresariais também representam recursos próprios, uma vez que não correspondem a obrigações. Portanto, são recursos próprios os decorrentes de receitas, lucros e ganhos obtidos pela sociedade em transações com terceiros, tais como os rendimentos auferidos com aplicações financeiras, aluguéis de imóveis próprios, lucro na venda de mercadorias e serviços.

Parte dos lucros apurados pela pessoa jurídica é distribuída aos seus acionistas ou sócios, na forma de dividendos, sendo o valor restante retido, para reinvestimento na empresa. A parcela não distribuída dos lucros permanece no patrimônio, como parte do capital próprio.

No decorrer de suas operações, a empresa utiliza recursos de terceiros, oriundos de empréstimos e financiamentos, aceite ou emissão de títulos de crédito representativos de dívidas, salários a pagar, tributos e contribuições a pagar etc.

Empréstimos concedidos por sócios à sociedade representam recursos de terceiros, pois não são destinados à formação do capital.

Os recursos próprios (capital próprio) são representados pelo patrimônio líquido:

Patrimônio Líquido = Recursos Próprios

Os recursos alheios (capital de terceiros) são representados pelo passivo exigível:

Passivo Exigível = Recursos de Terceiros

A soma dos recursos de terceiros com os próprios forma o capital total à disposição:

Capital Total à Disposição = Recursos de Terceiros + Recursos Próprios
Capital Total à Disposição = Passivo Exigível + Patrimônio Líquido

O capital total à disposição é denominado passivo ou passivo total:

Passivo Total = Passivo Exigível + Patrimônio Líquido

A análise do patrimônio líquido e do passivo exigível nos permite identificar quais são as fontes ou origens de recursos financiadoras das operações de uma empresa. Um passivo exigível de valor elevado, em comparação com o montante do patrimônio líquido, indica um elevado nível de endividamento e, por consequência, maior probabilidade de insolvência futura (passivo a descoberto). Por outro lado, um grau elevado de capital próprio, em relação ao capital alheio, transmite mais segurança aos credores no que diz respeito à concessão e à realização de crédito.

Certa pessoa jurídica apresenta a seguinte estrutura patrimonial:

Ativo = 1.000

Passivo Exigível = 300

Patrimônio Líquido = 700

Neste caso, o capital total à disposição é igual a 1.000 (300 do passivo exigível mais 700 do patrimônio líquido). Desse total, 30% são recursos de terceiros e 70%, próprios.

O capital total à disposição é equivalente ao valor do ativo:

Ativo = Passivo Exigível + Patrimônio Líquido

Ativo = Capital de Terceiros + Capital Próprio

Ativo = Capital Total à Disposição

Ativo = 300 + 700

Ativo = 1.000

4.2 Aplicações de recursos

O ativo representa as aplicações ou usos dos recursos obtidos.

A análise do passivo exigível e do patrimônio líquido possibilita a identificação das origens ou fontes. Já a análise do ativo evidencia de que maneira os recursos obtidos estão sendo utilizados. Assim, as aplicações podem ser em estoque de mercadorias, bens de uso, disponibilidades financeiras, contas a receber etc.

Em resumo, a pessoa jurídica obtém capitais próprio e de terceiros e os aplica nos bens e direitos que constituem o ativo.

4.3 Análise das origens e aplicações

Para ilustrar o uso destes conceitos na análise da situação patrimonial, consideremos que determinada pessoa jurídica recorra a um banco para obter um empréstimo. O gerente da instituição financeira precisa avaliar a situação patrimonial da empresa e as garantias que ela oferece.

Digamos que o cliente, inicialmente, tivesse informado apenas o seguinte:

Ativo total = 10.000

Empréstimo solicitado = 6.000

Uma análise precipitada da situação do cliente poderia resultar na seguinte conclusão: é perfeitamente possível o pagamento de uma dívida de 6.000 por quem tem um ativo de 10.000. No entanto, para o gerente, seria adequado identificar as origens ou fontes dos recursos do cliente. Imaginemos que este demonstrasse ter capital próprio de 2.000 e dívidas de 8.000:

Ativo Total = 10.000

Passivo Exigível = 8.000

Patrimônio Líquido = 2.000

Quer dizer, do total de recursos à disposição, 80% são de terceiros. Para a instituição financeira, talvez seja muito arriscado conceder crédito a alguém com um nível tão elevado de endividamento.

Vejamos mais um exemplo.

Sabendo-se que, numa determinada sociedade, o capital alheio tem valor de 3.000 e representa 30% do total de recursos à disposição, qual é o total do ativo?

Se o capital alheio é equivalente a 30% dos recursos à disposição, então o capital próprio representa os 70% restantes:

A = PE + PL

Aplicações = Recursos de Terceiros + Recursos Próprios

100% = 30% + 70%

Se o capital de terceiros representa 30% do total de recursos e tem valor de 3.000, as aplicações (ativo total) representam 100% e correspondem a X:

30% – 3.000
100% – X

X = 10.000

4.4 Terminologia contábil

As definições de algumas das expressões usuais em Contabilidade são apresentadas em seguida.

Capital Autorizado – no caso das sociedades anônimas, é um limite previsto no estatuto para novas subscrições de capital sem a necessidade de alteração estatutária. É uma autorização prévia do estatuto para aumento de capital por meio de subscrição dentro de certo limite.

Capital Social ou Capital Social Subscrito – é o capital social fixado no estatuto ou contrato social. Os sócios devem subscrever (assumir o compromisso de realizar) todas as ações ou cotas em que se divide o capital social, ainda que seja realizada apenas uma parte do capital subscrito.

Capital Nominal ou Capital Declarado – é o capital social fixado no estatuto ou contrato social. Também é conhecido como capital social ou capital social subscrito.

Subscrição – ato pelo qual os sócios assumem o compromisso de realizar determinado valor a título de capital social. A subscrição pode ser relativa a compromisso de realização do capital social inicial ou a aumento do capital.

Capital a Realizar – é a parte do capital social subscrito que os sócios ainda não realizaram. Capital Subscrito – Capital Realizado = Capital a Realizar.

Capital Realizado – é a parte do capital social subscrito que os sócios já realizaram, em dinheiro, outros bens ou créditos. Consiste na diferença entre o capital social subscrito e o capital social a realizar: Capital Subscrito – Capital a Realizar = Capital Realizado.

Capital Próprio – o mesmo que recursos próprios. É representado pelo patrimônio líquido.

Capital de Terceiros ou Capital Alheio – o mesmo que recursos de terceiros. É o passivo exigível. No balanço patrimonial de uma empresa, corresponde à soma do passivo circulante (dívidas de curto prazo) com o passivo não circulante (dívidas de longo prazo).

Capital Total à Disposição – é a soma do capital próprio com o capital de terceiros.

Capital Aplicado – é o ativo total.

Capital Imobilizado – é a soma do ativo imobilizado com o ativo intangível, quer dizer, são os bens de uso com valor relevante e vida útil superior a 1 ano.

Capital Fixo – é o ativo não circulante (excluído o realizável a longo prazo). Para alguns autores, o capital fixo é formado apenas pela soma do ativo imobilizado com o intangível.

Ativo Oculto – a expressão pode ser utilizada para indicar um elemento do ativo que não foi reconhecido contabilmente ou a subavaliação de ativo. O ativo oculto representa os bens de titularidade da empresa que não foram lançados em seus registros contábeis.

Ativo Líquido ou Capital Líquido – é o ativo total menos o passivo exigível. É equivalente ao patrimônio líquido.

Ativo Real – são os elementos do ativo que efetivamente representam moeda ou que nela podem ser convertidos. Normalmente, é o ativo total menos as despesas antecipadas e diferidas, porque não são conversíveis em dinheiro.

Ativo Operacional – corresponde aos elementos do ativo aplicados nas atividades usuais da empresa. É o ativo total menos os investimentos temporários e permanentes, adiantamentos, empréstimos e demais ativos não usuais na exploração das operações da sociedade.

Ativo Fixo ou Bens Fixos – é a soma do ativo imobilizado com o intangível. Todavia, há autores que entendem ser o ativo não circulante (excluído o realizável a longo prazo).

Ativo Médio ou Ativo Total Médio – é a média aritmética do ativo num determinado período. Pode ser anual, semestral, mensal etc.

Bens de Venda – são os bens que a empresa mantém em constante rotatividade no desempenho de suas atividades, destinados à comercialização. É o caso das matérias-primas, produtos em elaboração, produtos acabados e mercadorias.

Bens Numerários – são as disponibilidades financeiras, como, por exemplo, dinheiro em tesouraria, depósitos bancários de livre movimentação, aplicações de liquidez imediata.

Bens de Renda – são os ativos que podem gerar renda, se forem aplicados em atividades não usuais da empresa. É o caso dos imóveis destinados à locação e das participações no capital de outras sociedades.

Patrimônio Bruto – é o ativo total.

Passivo Real – é o passivo total menos o patrimônio líquido. Corresponde ao passivo exigível, representando as obrigações efetivas da sociedade.

Passivo Fictício – a expressão é utilizada para indicar valor registrado no passivo exigível que não corresponda efetivamente a uma obrigação. Exemplo: valor registrado no passivo exigível como empréstimo bancário, quando de fato não existiu o empréstimo.

Passivo Não Exigível – é o patrimônio líquido. O passivo não exigível são os recursos do passivo total que não representam obrigações efetivas.

Créditos de Funcionamento – são as contas a receber, os adiantamentos concedidos e os valores a compensar decorrentes das atividades normais da empresa. É o caso das duplicatas a receber por vendas a prazo de mercadorias, adiantamentos a fornecedores de mercadorias, ICMS e IPI a recuperar.

Créditos de Financiamento – são as contas a receber, os adiantamentos concedidos e os valores a compensar decorrentes de operações estranhas às atividades da empresa. É o caso de empréstimos a diretores e adiantamentos a acionistas.

Capital Circulante ou Capital de Giro – é o ativo circulante, vale dizer, os bens e direitos realizáveis a curto prazo.

Capital Circulante Líquido ou Capital de Giro Líquido – é a diferença entre o ativo e o passivo circulantes (CCL = AC – PC).

Capital Circulante Próprio ou Capital de Giro Próprio – é a diferença positiva entre o ativo e o passivo circulantes.

Exercícios

01. Os investimentos feitos pelos sócios na constituição do capital social inicial e em seus aumentos, e os lucros não distribuídos, gerados pelas atividades da empresa, representam recursos

a) próprios.
b) de terceiros.
c) indisponíveis.
d) vinculados.
e) perdidos.

02. As obrigações contraídas com terceiros, tais como fornecedores de mercadorias e bancos, representam recursos

a) próprios.
b) de terceiros.
c) indisponíveis.
d) vinculados.
e) perdidos.

03. Representa(m) as aplicações de recursos:

a) ativo.
b) passivo exigível.
c) patrimônio líquido.
d) ativo e passivo exigível.
e) capital social.

04. Representam as origens de recursos:

a) ativo e passivo exigível.
b) ativo e patrimônio líquido.
c) passivo exigível e patrimônio líquido.
d) ativo e situação líquida.
e) capital social e ativo.

05. Representa(m) o capital próprio:

a) ativo.
b) passivo exigível.
c) patrimônio líquido.
d) passivo exigível e patrimônio líquido.
e) capital social.

06. Representa(m) o capital alheio:

a) ativo.
b) passivo exigível.
c) patrimônio líquido.
d) passivo exigível e patrimônio líquido.
e) capital social.

07. O total das aplicações (ativo) é obtido pela seguinte operação:

a) ativo menos patrimônio líquido.
b) patrimônio líquido menos passivo exigível.
c) ativo menos passivo exigível.
d) patrimônio líquido mais passivo exigível.
e) ativo mais passivo exigível.

08. Determinada pessoa jurídica tem o capital próprio de 4.000, que é equivalente a 40% dos recursos à sua disposição. Neste caso, o passivo exigível apresenta valor de

a) 2.000.
b) 3.000.
c) 4.000.
d) 6.000.
e) 10.000.

09. É a parte do capital social subscrito que os sócios ainda não realizaram:

a) capital nominal.
b) capital à disposição.
c) capital próprio.
d) capital de terceiros.
e) capital a realizar.

10. Limite previsto no estatuto para novas subscrições de capital, sem necessidade de alteração estatutária:

a) capital nominal.
b) capital social.
c) capital autorizado.
d) capital subscrito.
e) capital a realizar.

Gabarito

01 - A
02 - B
03 - A
04 - C
05 - C
06 - B
07 - D
08 - D
09 - E
10 - C

Questões comentadas

01. Se o passivo exigível de uma empresa é de 19.650 e o patrimônio líquido é de 9.850, o valor do seu capital próprio será de

a) 29.500.
b) zero.
c) 9.800.
d) 9.850.
e) 19.650.

O capital próprio da empresa é representado por seu patrimônio líquido, de 9.850.

O ativo demonstra as aplicações de recursos ou o patrimônio bruto, e o passivo exigível, as obrigações com terceiros. A diferença entre o ativo e o passivo exigível é o capital próprio ou patrimônio líquido:

PL = A – PE → Capital Próprio = Aplicações de Recursos – Capital de Terceiros

02. Considerando: CP = Capital Próprio; CTe = Capital de Terceiros; CN = Capital Nominal; CTo = Capital Total à disposição da empresa; PL = Patrimônio Líquido; SLp = Situação Líquida positiva e A = Ativo, pode-se afirmar que CTo é igual a

a) CP + CTe – SLp.
b) PL + CTe.
c) CP + CTe + SLp.
d) A - SLp.
e) CP + CTe + CN.

O capital total à disposição é o somatório do capital próprio (patrimônio líquido) com o capital de terceiros (passivo exigível). É equivalente ao total do ativo, quer dizer, às aplicações de recursos ou patrimônio bruto.

03. Numere a segunda coluna de acordo com a primeira.

(1) Capital Social	**( ) Patrimônio Bruto**
(2) Capital Próprio	**( ) Capital Registrado**
(3) Capital Alheio	**( ) Patrimônio Líquido**
(4) Capital Aplicado	**( ) Ativo Não Circulante**
(5) Capital de Giro	**( ) Passivo Exigível**
(6) Capital a Realizar	
(7) Capital Fixo	

Assinale a opção que contém a sequência numérica correta para a segunda coluna.

a) 2-6-4-7-5.
b) 4-1-2-7-3.
c) 4-2-5-7-3.
d) 5-1-2-7-3.
e) 7-2-5-4-3.

Capital de giro é o ativo circulante (bens e direitos de curto prazo).

Capital a realizar é a parte ainda não realizada do capital subscrito.

04. Eis os componentes do ativo e do passivo exigível de uma determinada empresa:

Dinheiro em caixa	**50.000**
Bens para revender	**90.000**
Imposto a recolher	**15.000**
Títulos a pagar	**55.000**
Veículos de uso	**40.000**
Dívidas com fornecedores	**35.000**
Títulos a receber	**60.000**

Com os dados acima, pode-se afirmar que o capital próprio e o capital alheio neste patrimônio são, respectivamente,

a) **95.000** e **105.000.**

b) **135.000** e **90.000.**

c) **135.000** e **105.000.**

d) **240.000** e **105.000.**

e) **240.000** e **200.000.**

Aplicações ou ativo	
Dinheiro em caixa	50.000
Bens para revender	90.000
Veículos de uso	40.000
Títulos a receber	60.000
	240.000

Capital alheio ou PE	
Imposto a recolher	15.000
Títulos a pagar	55.000
Dívidas com fornecedores	35.000
	105.000

O capital próprio ou patrimônio líquido é calculado pela diferença entre o ativo e o passivo exigível: 240.000 – 105.000 = 135.000.

05. Num balanço patrimonial, o capital próprio da empresa é representado pelo saldo

a) **do grupo de contas do patrimônio líquido.**

b) **do grupo de contas do ativo.**

c) **da conta Caixa.**

d) **das contas Caixa e Bancos Conta Movimento.**

e) **da conta Capital Social.**

As aplicações são representadas pelo ativo; o capital alheio, pelo passivo exigível; e o capital próprio, pelo patrimônio líquido. Capital Social é uma das contas do patrimônio líquido.

06. A situação patrimonial denominada passivo a descoberto configura inexistência de

a) bens e direitos.
b) obrigações.
c) capital próprio.
d) capital de terceiros.
e) capital à disposição da empresa.

Trata-se de situação líquida negativa: Ativo < Passivo Exigível (o total dos bens e direitos é inferior ao total das obrigações), demonstrando que não há recursos suficientes para a liquidação de todas as obrigações. A parcela das dívidas não coberta pelo ativo é denominada passivo a descoberto.

Se a situação líquida é nula ou negativa, não existem recursos próprios aplicados na atividade. A empresa conta apenas com recursos de terceiros.

07. (AFRF/Esaf) José Rodrigues Mendes, Maria Helena Souza e Pedro Paulo Frota, tempos atrás, criaram uma empresa para comerciar chinelos e roupas, na forma de sociedade por quotas de responsabilidade limitada, com capital inicial de 20 mil reais, dividido em quatro quotas iguais, sendo dois quartos para José Rodrigues, completamente integralizado.

Hoje, a relevação patrimonial dessa empresa apresenta:

dinheiro no valor de R$ 2.000,00;
títulos a receber de Manuel Batista, R$ 4.000,00;
duplicatas aceitas pelo mercado local, R$ 6.000,00;
móveis de uso, no valor de R$ 5.000,00;
duplicatas emitidas pela Brastemp R$ 2.500,00;
empréstimos no Banco do Brasil, R$ 5.800,00;
adiantamentos feitos a empregados, no valor de R$ 200,00;
adiantamento feito a Pedro Paulo, no valor de R$ 1.800,00.

Os bens para vender estão avaliados em R$ 5.300,00, o aluguel da loja está atrasado em R$ 1.000,00, e o carro da firma foi comprado por R$ 8.100,00.

No último período a empresa conseguiu ganhar R$ 4.900,00, mas, para isto, realizou despesas de R$ 2.600,00.

Ao elaborar a estrutura gráfica patrimonial com os valores acima devidamente classificados, a empresa vai encontrar capital próprio no valor de:

a) R$ 20.000,00.
b) R$ 21.300,00.
c) R$ 23.100,00.
d) R$ 22.300,00.
e) R$ 24.300,00.

Ativo	
dinheiro	R$ 2.000,00
títulos a receber	R$ 4.000,00
duplicatas aceitas pelo mercado	R$ 6.000,00
móveis de uso	R$ 5.000,00
adiantamentos a empregados	R$ 200,00
adiantamento a sócio	R$ 1.800,00
estoque	R$ 5.300,00
veículo	R$ 8.100,00
total	R$ 32.400,00

As duplicatas aceitas pelo mercado foram emitidas pela sociedade em questão.

Passivo Exigível	
duplicatas emitidas pela Brastemp	R$ 2.500,00
empréstimos	R$ 5.800,00
aluguéis a pagar	R$ 1.000,00
total	R$ 9.300,00

As duplicatas emitidas pela Brastemp foram aceitas pela sociedade em questão.

As informações relativas às receitas e despesas do exercício são pistas falsas. Como não foram informados os saldos anteriores das contas do patrimônio líquido, ele só pode ser calculado por meio da diferença entre o total do ativo e o total do passivo exigível:

PL = A – PE

PL = 32.400,00 – 9.300,00 = 23.100,00

08. (AFRF/Esaf) Da leitura atenta dos balanços gerais da Cia. Emile, levantados em 31.12.01 para publicação, e dos relatórios que os acompanham, podemos observar informações corretas que indicam a existência de:

Capital de Giro no valor de	**R$ 2.000,00**
Capital Social no valor de	**R$ 5.000,00**
Capital Fixo no valor de	**R$ 6.000,00**
Capital Alheio no valor de	**R$ 5.000,00**
Capital Autorizado no valor de	**R$ 5.500,00**
Capital a Realizar no valor de	**R$ 1.500,00**
Capital Investido no valor de	**R$ 8.000,00**
Capital Integralizado no valor de	**R$ 3.500,00**
Lucros Acumulados no valor de	**R$ 500,00**
Prejuízo Líquido do Exercício no valor de	**R$ 1.000,00**

A partir das observações acima, podemos dizer que o valor do capital próprio da Cia. Emile é de

a) R$ 5.500,00.
b) R$ 5.000,00.
c) R$ 4.000,00.
d) R$ 3.500,00.
e) R$ 3.000,00.

O capital próprio é correspondente ao patrimônio líquido:

Capital Social	5.000,00
Capital a Realizar	(1.500,00)
Capital Realizado ou Integralizado	3.500,00
Prejuízos Acumulados (500,00 – 1.000,00)	(500,00)
Total	3.000,00

Ou então:

PL = Ativo – PE

Capital Próprio = Capital Investido – Capital Alheio

Capital Próprio = 8.000 – 5.000 = 3.000

Capital de Giro = ativo circulante

Capital Fixo = ativo não circulante (excluído o realizável a longo prazo)

Capital Alheio = passivo exigível

Capital Autorizado = limite previsto no estatuto, para aumento de capital sem necessidade de alteração estatutária.

Capital Investido = ativo total

09. (ICMS-PI/Esaf) No último dia do exercício social, a empresa RedGreen Ltda. demonstrou um patrimônio com bens no valor de R$ 13.000,00, direitos no valor de R$ 7.000,00, dívidas no valor de R$ 9.000,00 e capital social no valor de R$ 10.000,00, devidamente registrado na Junta Comercial. Com base nessas informações pode-se afirmar que, do ponto de vista contábil, o patrimônio referido apresenta

a) situação líquida nula ou compensada.
b) passivo a descoberto no valor de R$ 1.000,00.
c) prejuízos acumulados no valor de R$ 1.000,00.
d) patrimônio líquido no valor de R$ 1.000,00.
e) patrimônio líquido no valor de R$ 11.000,00.

O enunciado nos fornece as seguintes informações:

Ativo		*Passivo Exigível*	
Bens	13.000,00	Dívidas	9.000,00
Direitos	7.000,00	*Patrimônio Líquido*	
		Capital Social	10.000,00

Na estrutura acima, o ativo total não é igual ao passivo total. Presumimos que todos os bens e direitos (ativo) já foram considerados, assim como todas as dívidas (passivo exigível). Portanto, deduzimos que falta pelo menos uma conta de patrimônio líquido. Para que o total do ativo seja igual ao total do passivo, a(s) conta(s) de PL omitida(s) deve(m) ter valor positivo. Trata-se de reservas e/ou lucros acumulados.

A = PE + PL

Bens + Direitos = Dívidas + PL

13.000,00 + 7.000,00 = 9.000,00 + PL

PL = 11.000,00

Ativo		*Passivo Exigível*	
Bens	13.000,00	Dívidas	9.000,00
Direitos	7.000,00	*Patrimônio Líquido*	
		Capital Social	10.000,00
		Reservas/Lucros Acumulados	1.000,00

10. (ICMS-PI/Esaf/Adaptada) A empresa Red Roses, com capital registrado no valor de R$ 26.000,00, apurou rédito negativo de R$ 2.700,00 e não tinha reservas anteriores. Sabendo-se que nessa data o capital alheio superava o capital próprio em 20%, podemos afirmar que a empresa em questão tinha um ativo no valor de

a) R$ 57.200,00.
b) R$ 51.260,00.
c) R$ 31.200,00.
d) R$ 27.960,00.
e) R$ 23.300,00.

Para solucionar o problema, o candidato precisa presumir que o capital registrado, no valor de 26.000,00, era equivalente ao patrimônio líquido antes do rédito (resultado).

Considerando-se, assim, que o PL, antes do rédito, tinha o valor de 26.000,00, após o resultado, ele passaria a ser de: 26.000,00 – 2.700,00 = 23.300,00.

O capital alheio superava o capital próprio em 20%, ou seja, o passivo exigível era de: 23.300,00 x 1,2 = 27.960,00. Como o ativo total é igual à soma do passivo exigível com o patrimônio líquido, temos:

A = PE + PL
A = 27.960,00 + 23.300,00
A = 51.260,00

11. (Bacen/Esaf) Chamado para a reunião da diretoria, o contador da Nossa Firma explicou que, apesar do capital registrado no valor de R$ 15.000,00 e dos recursos aplicados no valor de R$ 72.000,00, a empresa apresenta um endividamento brutal, a ponto de levar o coeficiente de solvência para 0,8, conforme será publicado no balanço atual, e que, mesmo com um lucro operacional bruto de R$ 1.000,00, o prejuízo líquido havia chegado a R$ 2.200,00 no exercício findo.

Indagado sobre a situação líquida patrimonial, o contador afirmou que, com esse quociente de solvência, a empresa ostentava, sem nenhum orgulho, um passivo a descoberto de R$ 18.000,00, significando que no balanço patrimonial a conta Prejuízos Acumulados estará com saldo devedor de

a) R$ 20.200,00.
b) R$ 2.200,00.
c) R$ 51.840,00.
d) R$ 33.000,00.
e) R$ 18.000,00.

Os recursos aplicados correspondem ao ativo total, que deve ter valor igual ao passivo total.

O coeficiente de solvência, que era de 0,80, é dado pela divisão: Ativo/Passivo Exigível. A solvência diz respeito à capacidade de pagamento das dívidas. Assim:

Ativo/Passivo Exigível = 0,80
72.000,00/Passivo Exigível = 0,80
Passivo Exigível = 72.000,00/0,80
Passivo Exigível = 90.000,00

Ou então:

PE = Ativo + Passivo a Descoberto
PE = 72.000 + 18.000 = 90.000

São conhecidas estas informações:

Ativo	72.000,00	*Passivo Exigível*	90.000,00
		Patrimônio Líquido	
		Capital	15.000,00
		Prejuízos Acumulados	?

Considerando que o total do ativo deve ser igual à soma do passivo exigível com o patrimônio líquido, podemos calcular o saldo da conta Prejuízos Acumulados:

Ativo = Passivo Exigível + Capital – Prejuízos Acumulados
72.000,00 = 90.000,00 + 15.000,00 – Prejuízos Acumulados
Prejuízos Acumulados = 33.000,00

Desse modo, o patrimônio da empresa era o seguinte:

Ativo	72.000,00	*Passivo Exigível*	90.000,00
		Patrimônio Líquido	
		Capital	15.000,00
		Prejuízos Acumulados	(33.000,00)

12. (AFRF/Esaf/2003) No sistema contábil abaixo apresentado só faltou anotar as despesas incorridas no período. Todavia, considerando as regras do método das partidas dobradas, podemos calcular o valor dessas despesas.

Componentes	**valores**
Capital	**R$ 1.300,00**
Receitas	**R$ 1.000,00**
Dívidas	**R$ 1.800,00**
Dinheiro	**R$ 1.100,00**
Clientes	**R$ 1.200,00**
Fornecedores	**R$ 1.350,00**
Prejuízos Anteriores	**R$ 400,00**
Máquinas	**R$ 1.950,00**

Com base nos elementos apresentados, pode-se afirmar que o valor das despesas foi

a) R$ 200,00.
b) R$ 400,00.
c) R$ 800,00.
d) R$ 1.200,00.
e) R$ 1.400,00.

As despesas reduzem o patrimônio líquido, que pode ser apurado pela diferença entre o ativo total e o passivo exigível total.

Ativo		*Passivo Exigível*	
Dinheiro	1.100,00	Dívidas	1.800,00
Clientes	1.200,00	Fornecedores	1.350,00
Máquinas	1.950,00		3.150,00
		Patrimônio Líquido	
		Capital	1.300,00
		Prejuízos Anteriores	(400,00)
		Receitas	1.000,00
		Despesas	(?)
			?
Total do Ativo	4.250,00	Total do Passivo	4.250,00

Patrimônio Líquido = Ativo – Passivo Exigível = 4.250,00 – 3.150,00 = 1.100,00.

Assim, as despesas apresentavam o valor de 800,00, o lucro do período foi de 200,00 e a conta Prejuízos Acumulados tinha saldo final de 200,00 (Prejuízos Anteriores de 400,00 menos lucro do exercício de 200,00).

No quadro anterior, a inclusão das receitas e despesas no patrimônio líquido se deu apenas para fins didáticos. As receitas e despesas, por serem contas de resultado, *não aparecem no balanço, mas* a diferença entre elas, o resultado, é transferida para o patrimônio líquido, na forma de lucros ou prejuízos acumulados.

Ativo		*Passivo Exigível*	
Dinheiro	1.100,00	Dívidas	1.800,00
Clientes	1.200,00	Fornecedores	1.350,00
Máquinas	1.950,00		3.150,00
		Patrimônio Líquido	
		Capital	1.300,00
		Prejuízos Acumulados	(200,00)
			1.100,00
Total do Ativo	4.250,00	Total do Passivo	4.250,00

Gabarito

01 - D	03 - B	05 - A	07 - C	09 - E	11 - D
02 - B	04 - C	06 - C	08 - E	10 - B	12 - C

Resumo do capítulo 4

Quanto à origem, os recursos podem ser próprios ou de terceiros.

Recursos Próprios = Patrimônio Líquido

Recursos de Terceiros = Passivo Exigível

Recursos de Terceiros + Recursos Próprios = Capital Total à Disposição

Empréstimos concedidos por sócios à sociedade são recursos de terceiros.

A análise do patrimônio líquido e do passivo exigível permite identificar as fontes ou origens de recursos que financiam as operações de uma empresa.

O ativo representa as aplicações ou usos dos recursos obtidos.

Aplicações = Ativo

A análise do passivo exigível e do patrimônio líquido possibilita a identificação das origens ou fontes. Já a análise do ativo torna possível saber de que maneira os recursos obtidos estão sendo utilizados.

Capítulo 5

Plano de contas

5.1 Conceito

Os elementos que formam o patrimônio e suas alterações são controlados por meio de contas, cuja função é registrar e representar os bens, os direitos, as obrigações e a situação líquida patrimonial, além das receitas e despesas – com base nas quais são apurados os lucros ou prejuízos decorrentes das atividades da empresa.

Existem contas patrimoniais, que representam os bens, os direitos, as obrigações e a situação líquida. Há também contas de resultado, que indicam as variações positivas (receitas) e negativas (despesas) ocorridas no patrimônio em virtude das atividades da empresa. As contas de resultado possibilitam a apuração dos lucros ou prejuízos em cada exercício.

Para cada bem ou agrupamento de bens, direitos, obrigações ou situação líquida, há uma conta específica. Da mesma forma, as modificações do patrimônio, positivas ou negativas, são representadas por contas de resultado.

Os elementos que compõem o patrimônio e as operações desenvolvidas variam significativamente de uma para outra empresa. Elas podem realizar atividades industriais, comerciais, agrícolas, extrativas, de serviços. Existem as seguradoras, os bancos, as transportadoras, as empresas de telecomunicações, de segurança, de câmbio etc. Em razão dessa diversidade, cada empresa pode ter um elenco próprio de contas.

O plano de contas de uma empresa consiste numa relação padronizada de contas a serem utilizadas no registro das operações pelos profissionais da área de contabilidade. Como todos eles se sujeitam às regras estabelecidas num mesmo plano de contas, a consequência é a uniformidade dos procedimentos contábeis.

O plano de contas estabelece a relação de títulos ou rubricas a serem adotadas nos registros contábeis das operações da empresa, indicando a função e o funcionamento de cada conta.

O plano de contas deve ser flexível de forma a poder ser adaptado, mediante inclusão ou exclusão de contas, em virtude da ocorrência de fatos contábeis inicialmente não previstos e da dinâmica própria da atividade empresarial.

A função das contas é representar os itens patrimoniais e de resultado. Assim, a conta pode traduzir um elemento patrimonial (bem, direito ou obrigação, além da situação líquida) ou de resultado (receita ou despesa).

O funcionamento da conta se dá por intermédio do mecanismo de débito e crédito, que indica o aumento ou diminuição do saldo.

5.2 Função das contas patrimoniais

A título de ilustração, apresentamos em seguida uma relação simplificada de contas patrimoniais e suas respectivas funções. As contas de resultado e o mecanismo de débito e crédito (método das partidas dobradas) serão abordados mais adiante.

Contas de Ativo

Caixa – registra o dinheiro existente em tesouraria. Seu saldo deve indicar o valor em moeda mantido no caixa da empresa. Enquanto não forem depositados em banco, os cheques de terceiros mantidos em tesouraria podem ser lançados na conta Caixa. No entanto, efetuado o depósito, o valor dos cheques deve ser transferido para a conta Bancos Conta Movimento. Em regra, o saldo da conta Caixa aumenta ou diminui em virtude dos valores recebidos ou pagos em dinheiro.

Bancos Conta Movimento – representa a conta corrente de livre movimentação, mantida em banco pela empresa. O saldo desta conta é aumentado pelos depósitos e diminuído pelos saques. A conta Bancos Conta Movimento é dividida em subcontas, de acordo com os bancos em que a empresa mantém conta. Assim, para cada instituição financeira, deve haver uma subconta distinta (Bancos Conta Movimento – Banco do Brasil S.A., Bancos Conta Movimento – Caixa Econômica Federal).

Bancos Conta Vinculada – indica o saldo em conta bancária que não pode ser movimentada livremente. É o caso dos depósitos judiciais, dos depósitos para garantir participação em licitação, dos depósitos vinculados à importação de bens.

Aplicações Financeiras – registra as aplicações realizadas em instituições financeiras. É usual as empresas aplicarem valores existentes em conta corrente enquanto deles não necessitam. Neste caso, ocorre a transferência do valor aplicado: da conta Bancos Conta Movimento para Aplicações Financeiras. Quando do resgate da aplicação, o valor investido, juntamente com os acréscimos, retorna à conta Bancos Conta Movimento. Para as aplicações em investimentos que não exigem prazo mínimo para resgate, pode ser utilizada a conta Aplicações Financeiras de Liquidez Imediata ou Instantânea.

Duplicatas a Receber ou Devedores por Duplicatas – registra as contas a receber de clientes em função de vendas a prazo com emissão de duplicatas. Quando da venda a prazo, o saldo dessa conta aumenta. No momento do recebimento da duplicata, diminui. Como expressão sinônima, pode-se adotar a conta Clientes, que também é empregada nas operações a prazo sem emissão de duplicatas.

Valores Mobiliários – registra títulos e valores mobiliários (ações, por exemplo) emitidos por outras sociedades, que foram adquiridos pela empresa como investimento.

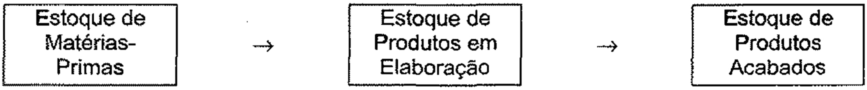
Seguros a Vencer – registra a parcela da despesa de seguro (contra incêndio, furto, colisão) paga antecipadamente, quer dizer, relativa a período de cobertura ainda não transcorrido (seguros pagos antecipadamente). Representa um direito, pois, teoricamente, se o contrato de seguro for rescindido, a empresa segurada terá direito à restituição da parcela que foi paga antecipadamente.

Mercadorias ou Estoque de Mercadorias – registra os bens móveis adquiridos para revenda. Qualquer que seja o bem adquirido para comercialização (sapatos, tecidos, roupas, veículos, gêneros alimentícios), se ele for móvel, poderá ser chamado de mercadoria. Não são mercadorias os bens imóveis, mesmo quando destinados à venda, nem os bens adquiridos para uso ou consumo da empresa.

Estoque de Matérias-Primas – utilizada por empresas industriais, registra o estoque de bens destinados à fabricação de outros bens para a comercialização. Nas aquisições de matérias-primas, o saldo da conta aumenta. Quando da remessa de matérias-primas do estoque para o setor de produção, o saldo da conta diminui.

Estoque de Produtos em Elaboração – conta utilizada por empresas industriais, registra o estoque de bens ainda em fabricação que, uma vez concluídos, serão destinados à comercialização. O saldo da conta é aumentado em virtude dos gastos com matérias-primas, mão-de-obra direta e custos indiretos de fabricação necessários à produção. E é diminuído quando da conclusão do produto, com a sua transferência para a conta Estoque de Produtos Acabados.

Estoque de Produtos Acabados – conta utilizada por empresas industriais, registra o estoque de bens fabricados pela empresa destinados à comercialização.


Estoque de Matérias-Primas
→
Estoque de Produtos em Elaboração
→
Estoque de Produtos Acabados

Estoque de Materiais de Uso ou Consumo – registra o estoque de bens móveis destinados a uso ou consumo pela empresa. É o caso, por exemplo, do material de escritório e limpeza.

ICMS a Recuperar – utilizada para registrar o ICMS incluído no preço dos bens adquiridos pela empresa, a ser compensado com o ICMS incidente sobre as vendas. O ICMS é um imposto não cumulativo, vale dizer, do imposto incidente sobre as vendas, o contribuinte pode deduzir o ICMS incluído nas operações de compra de mercadorias. Ao fim de cada período de apuração (em regra, mensal), há o confronto do ICMS das vendas com o ICMS das compras, pagando-se, se for o caso, o saldo favorável àquele.

Adiantamentos a Empregados – registra contas a receber de empregados em virtude de antecipação de salários durante o mês. Quando do pagamento dos salários devidos, a empresa faz a compensação, desembolsando apenas a diferença.

Edificações (de Uso) – registra o custo de aquisição ou construção (sem computar o valor do terreno) de salas, galpões, prédios e demais edificações destinadas a uso nas atividades da empresa.

Terrenos (de Uso) – registra o custo de aquisição, sem computar o valor das edificações, de terrenos destinados a uso nas atividades da empresa. Pode-se utilizar a conta imóveis e discriminar, por subcontas, o valor das edificações e dos terrenos.

Instalações – registra gastos com instalações (elétricas, hidráulicas) em imóveis de uso nas atividades da empresa.

Veículos – registra os veículos de uso nas atividades da empresa, como é o caso dos destinados à entrega de mercadorias a clientes e ao transporte de empregados e diretores.

Móveis e Utensílios – registra os móveis e utensílios de escritório, como equipamentos de informática, máquinas de calcular, mesas, cadeiras, estantes.

Máquinas e Equipamentos – registra máquinas e equipamentos de uso na atividade industrial, ou seja, destinados à produção.

Contas de Passivo Exigível

Duplicatas a Pagar ou Credores por Duplicatas – representa as obrigações provenientes das aquisições de mercadorias a prazo, mediante aceite de duplicatas. Em substituição a Duplicatas a Pagar, algumas empresas utilizam a conta Fornecedores, que também serve para registrar compras a prazo sem aceite de duplicatas.

Empréstimos e Financiamentos Bancários – registra dívidas com bancos, oriundas de empréstimos e financiamentos. Os primeiros são operações realizadas sem destinação específica ou vínculo à comprovação da aplicação dos recursos obtidos, de que são exemplos empréstimos para capital de giro, empréstimos pessoais e adiantamentos a depositantes. Já financiamentos são operações realizadas com destinação específica, vinculadas à comprovação da aplicação dos recursos, como é o caso dos financiamentos para a aquisição de imóveis, máquinas, equipamentos e bens de consumo. O dinheiro obtido só pode ser usado conforme o contrato de financiamento estabelece.

ICMS a Recolher – registra o valor do ICMS incidente sobre as vendas, incluído no preço de venda, a ser compensado com o ICMS a recuperar, lançado no ativo quando da compra de mercadorias.

Salários a Pagar – registra dívidas com empregados, oriundas de salários vencidos e ainda não pagos. Ao fim de cada mês, os salários não pagos são registrados nessa conta. Quando do pagamento, seu saldo é encerrado.

Adiantamentos de Clientes – registra os adiantamentos recebidos de clientes por conta de bens e serviços ainda não entregues ou prestados.

Provisão para o Imposto de Renda – registra dívida decorrente do Imposto de Renda devido e ainda não pago.

Contas de Patrimônio Líquido

Capital Social – registra o montante dos recursos fornecidos pelos sócios para a formação do patrimônio inicial da sociedade, bem como as posteriores alterações do capital (mais adiante abordaremos o capital social subscrito). Se a realização do capital é em dinheiro, ocorre o aumento dos saldos das contas Caixa e Capital Social.

Lucros ou Prejuízos Acumulados – para esta conta são transferidos os lucros ou prejuízos (resultados) apurados em cada exercício, mediante o confronto das receitas com as despesas. Permanecem em Lucros ou Prejuízos Acumulados apenas os resultados que ainda não receberam uma destinação. Por determinação da Lei das Sociedades por Ações, a companhia não pode apresentar lucros acumulados no balanço.

5.3 Movimentação das contas

Vejamos um exemplo da utilização das contas apresentadas anteriormente.

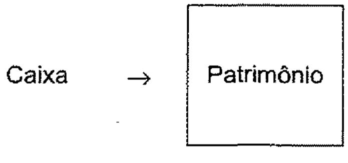
Os fatos contábeis narrados em seguida são relativos a uma empresa em seu 1° mês de atividades:

01. Constituição da sociedade com o capital social inicial realizado integralmente em dinheiro = 5.000.
02. Compra à vista de móveis e utensílios de escritório = 500.
03. Depósito bancário = 2.000.
04. Compra a prazo de mercadorias, com aceite de duplicatas = 3.000.
05. Compra à vista de mercadorias, mediante pagamento em moeda = 1.000.
06. Compra à vista de veículos para uso, com pagamento em cheque = 600.
07. Pagamento em moeda de parte da dívida com fornecedores de mercadorias = 700.
08. Saque bancário = 1.200.
09. Obtenção de um empréstimo bancário = 2.500.
10. Pagamento em cheque da parte restante da dívida com os fornecedores = 2.300.

Acompanhe a evolução do patrimônio dessa empresa após cada um dos fatos anteriormente indicados.

01. Constituição da sociedade com o capital social inicial realizado integralmente em dinheiro = 5.000.

    Houve aumento do ativo, na conta Caixa, e do patrimônio líquido, na conta Capital Social.[1]



Neste caso, os recursos foram fornecidos pelos sócios para a formação do patrimônio inicial da sociedade. Ela não teve que lhes dar uma contrapartida. Como os recursos passam a ser da sociedade (capital próprio), o registro é feito também na conta Capital Social, de patrimônio líquido. Os lucros ou prejuízos gerados pelas atividades da empresa irão aumentar ou diminuir seu patrimônio líquido.

---

[1] As setas indicam as entradas e saídas dos bens, direitos e obrigações patrimoniais.

Após a realização do capital, a situação do patrimônio era a seguinte:

Ativo		*Passivo Exigível*	0
Caixa	5.000		
		Patrimônio Líquido	
		Capital Social	5.000

02. Compra à vista de móveis e utensílios de escritório = 500.

Aumento do ativo (Móveis e Utensílios) e diminuição do ativo (Caixa).

Móveis e Utensílios → Patrimônio → Caixa

Após a aquisição dos móveis e utensílios, a situação patrimonial passou a ser esta:

Ativo		*Passivo Exigível*	0
Caixa	4.500		
Móveis e Utensílios	500	*Patrimônio Líquido*	
		Capital Social	5.000

Houve apenas uma permuta, sem afetar o patrimônio líquido. O valor que saiu do caixa foi compensado pela entrada dos móveis e utensílios. Quando isto acontece, dizemos que o fato contábil é permutativo. Neste problema, apenas o primeiro fato (realização do capital) é modificativo. Os demais são permutativos.

03. Depósito bancário = 2.000.

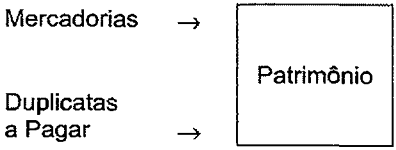
Aumento do ativo (Bancos Conta Movimento) e diminuição do ativo (Caixa).

Bancos C/ Movimento → Patrimônio → Caixa

Ativo		*Passivo Exigível*	0
Caixa	2.500		
Bancos C/ Movimento	2.000	*Patrimônio Líquido*	
Móveis e Utensílios	500	Capital Social	5.000

04. Compra a prazo de mercadorias, com aceite de duplicatas = 3.000.

Aumento do ativo, na conta Mercadorias, e aumento do passivo exigível, na conta Duplicatas a Pagar.

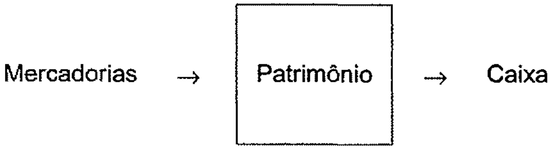


Ativo		*Passivo Exigível*	
Caixa	2.500	Duplicatas a Pagar	3.000
Bancos C/ Movimento	2.000		
Mercadorias	3.000	*Patrimônio Líquido*	
Móveis e Utensílios	500	Capital Social	5.000

O patrimônio líquido não foi afetado, pois o aumento do saldo da conta Mercadorias foi compensado pelo aumento de igual valor na conta Duplicatas a Pagar.

05. Compra à vista de mercadorias, mediante pagamento em moeda = 1.000.

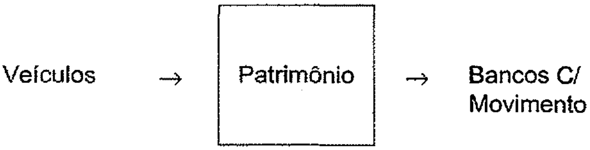
Aumento do ativo (Mercadorias) e diminuição do ativo (Caixa).



Ativo		*Passivo Exigível*	
Caixa	1.500	Duplicatas a Pagar	3.000
Bancos C/ Movimento	2.000		
Mercadorias	4.000	*Patrimônio Líquido*	
Móveis e Utensílios	500	Capital Social	5.000

06. Compra à vista de veículos para uso, com pagamento em cheque = 600.

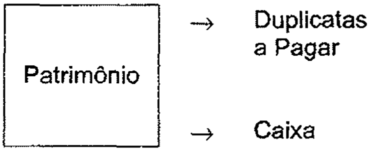
Aumento do ativo (Veículos) e diminuição do ativo (Bancos Conta Movimento).



Ativo		*Passivo Exigível*	
Caixa	1.500	Duplicatas a Pagar	3.000
Bancos C/ Movimento	1.400		
Mercadorias	4.000	*Patrimônio Líquido*	
Móveis e Utensílios	500	Capital Social	5.000
Veículos	600		

07. Pagamento em moeda de parte da dívida com fornecedores de mercadorias = 700.

Diminuição do passivo exigível, na conta Duplicatas a Pagar, e diminuição do ativo, na conta Caixa.


Patrimônio
→ Duplicatas a Pagar
→ Caixa

Ativo		*Passivo Exigível*	
Caixa	800	Duplicatas a Pagar	2.300
Bancos C/ Movimento	1.400		
Mercadorias	4.000	*Patrimônio Líquido*	
Móveis e Utensílios	500	Capital Social	5.000
Veículos	600		

08. Saque bancário = 1.200.

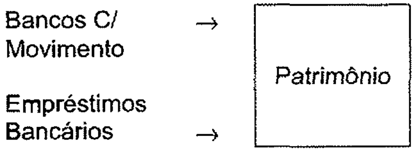
Aumento do ativo (Caixa) e diminuição do ativo (Bancos Conta Movimento).

Caixa →
Patrimônio
→ Bancos C/ Movimento

Ativo		*Passivo Exigível*	
Caixa	2.000	Duplicatas a Pagar	2.300
Bancos C/ Movimento	200		
Mercadorias	4.000	*Patrimônio Líquido*	
Móveis e Utensílios	500	Capital Social	5.000
Veículos	600		

09. Obtenção de um empréstimo bancário = 2.500.

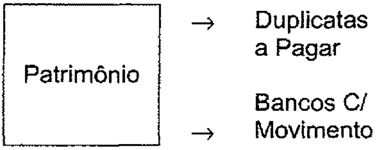
Aumento do ativo (Bancos C/ Movimento) e aumento do passivo exigível (Empréstimos Bancários). O empréstimo é liberado pelo banco na conta corrente da empresa.


Bancos C/ Movimento →
Empréstimos Bancários →
Patrimônio

Ativo		*Passivo Exigível*	
Caixa	2.000	Duplicatas a Pagar	2.300
Bancos C/ Movimento	2.700	Empréstimos Bancários	2.500
Mercadorias	4.000		
Móveis e Utensílios	500	*Patrimônio Líquido*	
Veículos	600	Capital Social	5.000

10. Pagamento em cheque do saldo da dívida com os fornecedores = 2.300.

Diminuição do passivo exigível, na conta Duplicatas a Pagar, e diminuição do ativo, na conta Bancos Conta Movimento.



Ativo		*Passivo Exigível*	
Caixa	2.000	Empréstimos Bancários	2.500
Bancos C/ Movimento	400		
Mercadorias	4.000	*Patrimônio Líquido*	
Móveis e Utensílios	500	Capital Social	5.000
Veículos	600		

5.4 Sistema de contas

Um sistema de contas consiste no agrupamento de contas que possuem características comuns, com o objetivo de tornar mais simples e organizado o acompanhamento e estudo do patrimônio e de suas modificações. Assim, podemos agrupar num sistema apenas as contas patrimoniais, por exemplo.

Na Contabilidade Pública, que é aplicável às pessoas jurídicas de direito público (União, estados, municípios), há diversos sistemas de contas: sistema orçamentário, usado para o controle e execução dos valores previstos no orçamento; sistema financeiro, que envolve os pagamentos e recebimentos em geral; sistema patrimonial, que registra as modificações ocorridas no patrimônio; e sistema de compensação, utilizado para registro de atos administrativos relevantes.

5.5 Elenco de contas

Um elenco de contas consiste numa relação de contas que são utilizadas por determinada empresa em sua escrituração contábil. Diferente do plano de contas, o elenco não indica a função e o funcionamento das contas. Trata-se de uma listagem de contas a serem adotadas nos registros contábeis.

Questões comentadas

01. 1 - Adiantamentos de Clientes
2 - Bancos
3 - Caixa
4 - Duplicatas a Pagar
5 - Edifícios de Uso
6 - Fornecedores
7 - Máquinas Fabris
8 - Mercadorias
9 - Nota Promissória a Pagar
10 - Provisão para o Imposto de Renda
11 - Salários a Pagar
12 - Terrenos

Levando-se em conta os dados anteriores, assinale a opção que indica, pelos números de ordem, exclusivamente contas que se classificam no ativo.

a) **1, 4, 7, 10.**
b) **2, 5, 8, 12.**
c) **3, 6, 9, 12.**
d) **4, 7, 10, 12.**
e) **5, 8, 11, 12.**

1 - Adiantamentos de Clientes – passivo
2 - Bancos – ativo
3 - Caixa – ativo
4 - Duplicatas a Pagar – passivo
5 - Edifícios de Uso – ativo
6 - Fornecedores – passivo
7 - Máquinas Fabris – ativo
8 - Mercadorias – ativo
9 - Nota Promissória a Pagar – passivo
10 - Provisão para o Imposto de Renda – passivo
11 - Salários a Pagar – passivo
12 - Terrenos – ativo

02. O Saldo da conta ICMS a Recuperar representa

a) **débito da empresa com o governo.**
b) **crédito da empresa com clientes.**
c) **crédito da empresa com fornecedores.**
d) **crédito da empresa com o governo.**
e) **débito da empresa com fornecedores.**

O ICMS a Recuperar, incidente sobre as compras, representa um crédito (direito), que o contribuinte pode compensar com o ICMS incidente nas vendas de mercadorias. Ao fim de cada período de apuração, há o confronto do ICMS das vendas com o ICMS das compras, pagando-se ao estado o excesso do imposto a recolher sobre o imposto a recuperar. Se o saldo for favorável à empresa, poderá ser compensado em período posterior.

03. Uma empresa adquiriu, para uso geral de seu estabelecimento, um microcomputador, uma impressora e acessórios correspondentes, que foram registrados na conta

a) **Móveis e Utensílios.**
b) **Máquinas e Equipamentos da Fábrica.**
c) **Material de Escritório.**
d) **Material de Consumo.**
e) ***Investimentos Permanentes.***

A conta Móveis e Utensílios registra os móveis e utensílios de escritório, tais como equipamentos de informática, máquinas de calcular, mesas, cadeiras, estantes.

04. Documento que estabelece a relação de contas a serem adotadas nos registros contábeis das operações da empresa, indicando a função e o funcionamento de cada uma delas:

a) plano de contas.
b) elenco de contas.
c) sistema de contas.
d) demonstração da estrutura das contas.
e) relatório de contas.

Elenco de contas é a relação das contas utilizadas por uma empresa em sua escrituração contábil. Não indica a função e o funcionamento das contas. Um sistema de contas consiste no agrupamento de contas que possuem características comuns.

05. Na realização do capital social em dinheiro,

a) o saldo da conta Caixa aumenta e o da conta Capital Social diminui.
b) o saldo da conta Caixa diminui e o da conta Capital Social aumenta.
c) o saldo da conta Caixa diminui e o da conta Capital Social diminui.
d) o saldo da conta Caixa aumenta e o da conta Capital Social aumenta.
e) o saldo da conta Caixa aumenta e o da conta Capital Social não é alterado.

O aumento de capital em dinheiro aumenta simultaneamente o ativo e o patrimônio líquido.

06. (TRF/Esaf) O patrimônio da Empresa Alvas Flores, em 31.12.01, era composto pelas seguintes contas e respectivos saldos, em valores simbólicos

Caixa	**R$ 100,00**
Capital Social	**R$ 350,00**
Empréstimos Obtidos LP	**R$ 150,00**
Bancos Conta Movimento	**R$ 200,00**
Lucros Acumulados	**R$ 200,00**
Fornecedores	**R$ 100,00**
Contas a Receber	**R$ 100,00**
Empréstimos Concedidos LP	**R$ 100,00**
Dividendos a Pagar	**R$ 150,00**
Duplicatas Emitidas	**R$ 800,00**
Notas Promissórias Emitidas	**R$ 500,00**
Adiantamento de Clientes	**R$ 200,00**
Impostos a Pagar	**R$ 50,00**
Equipamentos	**R$ 100,00**
Clientes	**R$ 450,00**
Reserva Legal	**R$ 100,00**
Mercadorias	**R$ 500,00**
Notas Promissórias Aceitas	**R$ 250,00**
Duplicatas Aceitas	**R$ 1.000,00**
Patentes	**R$ 200,00**

A representação gráfica do patrimônio que acima se compõe evidenciará um ativo total no valor de

a) R$ 2.400,00.
b) R$ 2.600,00.
c) R$ 2.800,00.
d) R$ 2.850,00.
e) R$ 3.050,00.

Ativo		*Passivo Exigível*	
Caixa	100,00	Fornecedores	100,00
Bancos Conta Movimento	200,00	Dividendos a Pagar	150,00
Contas a Receber	100,00	Notas Promissórias Emitidas	500,00
Duplicatas Emitidas	800,00	Adiantamento de Clientes	200,00
Equipamentos	100,00	Impostos a Pagar	50,00
Clientes	450,00	Duplicatas Aceitas	1.000,00
Mercadorias	500,00	Empréstimos Obtidos LP	150,00
Notas Promissórias "Aceitas"	250,00		2.150,00
Patentes	200,00		
Empréstimos Concedidos LP	100,00	*Patrimônio Líquido*	
		Capital Social	350,00
		Lucros Acumulados	200,00
		Reserva Legal	100,00
			650,00
Total	2.800,00	Total	2.800,00

07. (TRF/Esaf) A empresa Internacional S/A, no encerramento do exercício de 2002, obteve as seguintes informações, conforme segue:

Adiantamento a Fornecedores	**15.000,00**
Ativo Imobilizado	**1.300.000,00**
Contas a Pagar	**1.100.000,00**
Disponibilidades	**150.000,00**
Duplicatas a Receber	**1.200.000,00**
Empréstimos	**1.000.000,00**
Estoques	**850.000,00**
Lucros Acumulados	**200.000,00**
Reserva Legal	**10.000,00**

Na elaboração do balanço patrimonial da empresa, os valores do patrimônio líquido e do capital social integralizado serão:

Valores em R$

	Patrimônio Líquido	**Capital Social integralizado**
a)	**1.400.000,00**	**1.190.000,00**
b)	**1.400.000,00**	**1.205.000,00**
c)	**1.415.000,00**	**1.205.000,00**
d)	**1.415.000,00**	**1.225.000,00**
e)	**1.425.000,00**	**1.225.000,00**

Com base nas informações fornecidas, pode-se apurar o total do ativo, que deve ser igual ao total do passivo (PE + PL). Os lucros acumulados e a reserva legal pertencem ao patrimônio líquido.

Ativo		*Passivo Exigível*	
Disponibilidades	150.000,00	Contas a Pagar	1.100.000,00
Duplicatas a Receber	1.200.000,00	Empréstimos	1.000.000,00
Adiantamento a Fornecedores	15.000,00		2.100.000,00
Estoques	850.000,00	*Patrimônio Líquido*	
Ativo Imobilizado	1.300.000,00	Capital	?
		Reserva Legal	10.000,00
		Lucros Acumulados	200.000,00
			?
Ativo total	3.515.000,00	Passivo total	3.515.000,00

PL = A – PE

PL = 3.515.000,00 – 2.100.000,00 = 1.415.000,00

Cálculo do valor do capital:

PL = Capital + Reserva Legal + Lucros Acumulados

1.415.000,00 = Capital + 10.000,00 + 200.000,00

Capital = 1.205.000,00

Ativo		*Passivo Exigível*	
Disponibilidades	150.000,00	Contas a Pagar	1.100.000,00
Duplicatas a Receber	1.200.000,00	Empréstimos	1.000.000,00
Adiantamento a Fornecedores	15.000,00		2.100.000,00
Estoques	850.000,00	*Patrimônio Líquido*	
Ativo Imobilizado	1.300.000,00	Capital	1.205.000,00
		Reserva Legal	10.000,00
		Lucros Acumulados	200.000,00
			1.415.000,00
Ativo total	3.515.000,00	Passivo total	3.515.000,00

08. (ISS-Recife/Esaf) A empresa "X" S/A, no encerramento do exercício de 2002, apurou as seguintes informações, exceto a de Capital Social:

	Valores em R$
Adiantamento a Fornecedores	**2.000,00**
Ativo Imobilizado	**13.000,00**
Contas a Pagar	**3.500,00**
Disponibilidades	**2.500,00**
Duplicatas a Receber	**12.000,00**
Empréstimos	**5.800,00**
Estoques	**5.300,00**
Lucros Acumulados	**4.500,00**
Reserva Legal	**400,00**

Na elaboração do balanço patrimonial da empresa, os valores do patrimônio líquido e do capital social integralizado serão:

	Patrimônio Líquido	**Capital Social Integralizado**
a)	**R$ 20.400,00**	**R$ 20.400,00**
b)	**R$ 24.900,00**	**R$ 20.200,00**
c)	**R$ 24,900,00**	**R$ 20.600,00**
d)	**R$ 25.500,00**	**R$ 20.600,00**
e)	**R$ 25.500,00**	**R$ 20.200,00**

O ativo total deve apresentar valor igual ao passivo total.

Ativo		*Passivo Exigível*	
Disponibilidades	2.500,00	Contas a Pagar	3.500,00
Duplicatas a Receber	12.000,00	Empréstimos	5.800,00
Adiantamento a Fornecedores	2.000,00		
Estoques	5.300,00	*Patrimônio Líquido*	
Ativo Imobilizado	13.000,00	Capital	?
		Reserva Legal	400,00
		Lucros Acumulados	4.500,00
Ativo total	34.800,00	Passivo total	34.800,00

Assim, o único saldo desconhecido é o da conta Capital Social, que corresponde ao valor necessário ao fechamento do passivo total: 20.600,00.

Ativo		*Passivo Exigível*	
Disponibilidades	2.500,00	Contas a Pagar	3.500,00
Duplicatas a Receber	12.000,00	Empréstimos	5.800,00
Adiantamento a Fornecedores	2.000,00		
Estoques	5.300,00	*Patrimônio Líquido*	
Ativo Imobilizado	13.000,00	Capital	20.600,00
		Reserva Legal	400,00
		Lucros Acumulados	4.500,00
Ativo total	34.800,00	Passivo total	34.800,00

09. Dada a relação de contas a seguir, indique quantas são classificadas no ativo.

Fornecedores
Promissórias de Nossa Emissão
Credores por Duplicatas
Empréstimos Bancários
Duplicatas de Nossa Emissão
Clientes
Adiantamentos a Fornecedores
Bancos Conta Movimento

a) **1**
b) **2**
c) **3**
d) **4**
e) **5**

Fornecedores – passivo
Promissórias de Nossa Emissão – passivo
Credores por Duplicatas – passivo
Empréstimos Bancários – passivo
Duplicatas de Nossa Emissão – ativo
Clientes – ativo
Adiantamentos a Fornecedores – ativo
Bancos Conta Movimento – ativo

10. A redução simultânea dos saldos das contas Capital Social e Caixa pode significar

a) restituição do capital a um sócio que se retira do quadro social.
b) aumento de capital em dinheiro.
c) aumento de capital com depósito bancário.
d) transferência de capital entre sócios.
e) entrada e saída simultâneas de sócios.

Quando da retirada de um sócio da sociedade, ele recebe de volta o capital social que investiu, computadas suas alterações posteriores. A transferência de capital entre sócios não afeta o patrimônio da sociedade, ou seja, não é um fato contábil.

Gabarito

01 - B
02 - D
03 - A
04 - A
05 - D

06 - C
07 - C
08 - D
09 - D
10 - A

Resumo do capítulo 5

Conta – elemento contábil cuja função é registrar e representar bens, direitos, obrigações, situação líquida, receitas e despesas.

Plano de Contas – relação padronizada de contas a serem utilizadas no registro das operações, que contém a função e o funcionamento de cada uma delas.

Função da Conta – representação de item patrimonial ou de resultado.

Funcionamento da Conta – mecanismo de débito e crédito, que indica o aumento ou diminuição do saldo.

Sistema de Contas – agrupamento de contas que possuem características comuns, com a finalidade de simplificar e organizar o acompanhamento e estudo do patrimônio e das suas modificações.

Elenco de Contas – relação ou listagem de contas adotadas por determinada empresa em sua escrituração contábil.

Capítulo 6

Técnicas contábeis

6.1 Conceito

Técnicas contábeis consistem em procedimentos adotados pelo contabilista na execução de serviços relacionados à Contabilidade. É por meio delas que se pode pôr em prática essa ciência e seus princípios. As técnicas são o modo como o contabilista desempenha suas funções, com o objetivo de registrar, controlar, expor, verificar a correção e interpretar o patrimônio e suas variações.

São técnicas contábeis:

1 - escrituração;
2 - demonstração;
3 - auditoria;
4 - análise das demonstrações contábeis ou financeiras.

Em ordem cronológica, temos:

Fato Contábil → Escrituração dos Livros → Elaboração das Demonstrações → Auditoria e Análise das Demonstrações

6.2 Escrituração contábil

Escrituração contábil é a técnica utilizada para o registro dos fatos contábeis. É feita por meio de lançamentos em livros destinados ao registro das operações que afetam o patrimônio.

Os lançamentos são efetuados por intermédio do método das partidas dobradas (a todo débito corresponde crédito de igual valor). O valor lançado a débito de uma ou mais contas deve ser correspondido por crédito de igual valor em uma ou mais contas, patrimoniais e/ou de resultado.

A escrituração contábil deve ser mantida em registros permanentes, obedecendo aos preceitos da legislação comercial (empresarial) e aos princípios de contabilidade geralmente aceitos, além de observar métodos ou critérios contábeis uniformes.

De acordo com a Resolução do Conselho Federal de Contabilidade n° 563/83, o Diário e o Razão constituem os registros permanentes da empresa.

Conforme a Lei das S.A., a companhia deve observar exclusivamente em livros ou registros auxiliares, sem qualquer modificação da escrituração mercantil e das demonstrações contábeis, as disposições da lei tributária, ou de legislação especial sobre a atividade que constitui seu objeto, que prescrevam, conduzam ou incentivem a utilização de métodos ou critérios contábeis diferentes ou determinem registros, lançamentos ou ajustes ou a elaboração de outras demonstrações financeiras.

Descentralização da Escrituração Contábil – É facultado à pessoa jurídica que possui filiais, sucursais ou agências manter contabilidade não centralizada. Mas devem ser incorporados, ao fim de cada mês, na escrituração da matriz, os resultados de cada um desses estabelecimentos.

6.3 Demonstração

Demonstração é a técnica que consiste na exposição da situação do patrimônio em determinada data e de suas variações durante certo período.

Balanço Patrimonial – É uma exposição, com base na data do encerramento do exercício, do ativo, das obrigações e da situação líquida da empresa. Representa um inventário do patrimônio, sua fotografia em determinado momento, a estática patrimonial.

Aqui está um exemplo:

Ativo		*Passivo*	
Circulante		*Circulante*	
Caixa	1.200	Despesas a Pagar	160
Bancos Conta Movimento	1.100	Duplicatas a Pagar	3.000
Duplicatas a Receber	200	Fornecedores	4.000
Receitas a Receber	600	Impostos a Recolher	500
Mercadorias	2.500	Provisão p/ Imposto de Renda	700
Matérias-Primas	1.150	Financiamentos Bancários	250
Despesas Antecipadas	280		8.610
	7.030	*Patrimônio Líquido*	
Não Circulante		Capital Social	10.000
Investimentos		Capital a Realizar	(3.000)
Ações de Coligadas	1.200	Capital Realizado	7.000
Outras Participações	800	Reservas de Capital	350
	2.000	Reservas de Lucros	400
Imobilizado		Lucros Acumulados	1.170
Edificações	5.000		8.920
Móveis e Utensílios	3.500		
	8.500		
Ativo Total	17.530	Passivo Total	17.530

Demonstração de Lucros ou Prejuízos Acumulados – Lucros ou prejuízos acumulados é a denominação de uma das contas do patrimônio líquido. São as variações ocorridas no saldo dessa conta que devem ser evidenciadas na demonstração de lucros ou prejuízos acumulados (DLPA).

A DLPA pode ser incluída na demonstração das mutações do patrimônio líquido (DMPL), em uma de suas colunas. Como evidencia as variações ocorridas nos saldos das contas do patrimônio líquido, a DMPL expõe todas as variações sofridas pela conta Lucros ou Prejuízos Acumulados.

A Lei n° 6.404/76 não exige a elaboração da demonstração das mutações do patrimônio líquido (art. 186, § 2°), porém a Instrução da Comissão de Valores Mobiliários n° 59/86 determina que as S/A de *capital aberto* elaborem e publiquem a DMPL. As Normas Internacionais de Contabilidade (CPC 26) também exigem essa demonstração.

Eis um exemplo de DLPA:

Saldo inicial (prejuízos acumulados)	(1.000)
Lucro líquido do exercício	5.000
Transferências para reservas	(2.000)
Dividendos propostos	(1.000)
Parcela dos lucros incorporada ao capital	(1.000)
Saldo ao fim do período	zero

Demonstração do Resultado do Exercício – A apuração do lucro ou prejuízo de um determinado exercício é evidenciada na demonstração do resultado do exercício – DRE, cuja função é apresentar as mutações sofridas pelo patrimônio em razão do resultado econômico (lucro ou prejuízo). A DRE é a exposição das modificações ocorridas no patrimônio em virtude do resultado. Representa a dinâmica patrimonial.

Receita bruta de vendas	10.000
ICMS sobre vendas	(2.000)
Receita líquida de vendas	8.000
Despesas operacionais:	
Despesas de vendas	(3.000)
Despesas gerais e administrativas	(1.000)
Lucro operacional líquido	4.000
Contribuição social sobre o lucro e Imposto de Renda	(600)
Lucro líquido do exercício	3.400

Demonstração dos Fluxos de Caixa – Evidencia as modificações ocorridas nas disponibilidades da companhia, em um determinado exercício ou período, por meio da exposição dos fluxos de recebimentos e pagamentos, como neste exemplo, em que foi adotado o método direto:

Fluxos das Atividades Operacionais

Recebimentos de clientes	300
Pagamentos a fornecedores	(190)
Pagamentos de despesas operacionais	(70)
	40

Fluxos das Atividades de Financiamento

Realização de capital em moeda	1.000
Recebimento de empréstimos	200
	1.200

Fluxos das Atividades de Investimento

Aquisição à vista de bens do imobilizado	(50)
Aquisição à vista de investimentos permanentes	(60)
	(110)
Saldo final das disponibilidades	1.130
Saldo inicial das disponibilidades	(–)
Variação das disponibilidades no período	1.130

Demonstração do Valor Adicionado – Evidencia a riqueza econômica produzida pela companhia em determinado exercício. Obrigatória para as S.A. abertas, a DVA expõe o valor adicionado pela empresa em razão de suas atividades, a forma de distribuição da riqueza gerada entre empregados, acionistas, financiadores de capital, governo e comunidade, e a parcela retida na empresa para reinvestimento.

A soma dos valores adicionados (ou valores agregados) de um país traduz o seu Produto Interno, ou seja, a riqueza econômica gerada nesse país. Assim, a DVA das empresas pode ser utilizada no planejamento e interpretação das questões macro e microeconômicas. O governo, por exemplo, pode utilizá-la como instrumento na formulação de política econômica e de incentivos fiscais.

A título de exemplo, apresentamos em seguida uma DVA.

Receita da venda de bens e serviços	10.000,00	
Receita de dividendos, juros e aluguéis auferidos	2.000,00	
Outras receitas (não operacionais)	1.000,00	
Receitas geradas pela companhia (1)		13.000,00
Custos dos produtos, mercadorias e serviços vendidos	(4.000,00)	
Serviços adquiridos de terceiros	(3.000,00)	
Outros materiais e insumos	(1.000,00)	
Insumos utilizados na obtenção das receitas (2)		(8.000,00)
Valor adicionado bruto (1 – 2)		5.000,00
Depreciação, amortização e exaustão		(1.500,00)
Valor adicionado líquido		3.500,00
Distribuição do valor adicionado		
Remuneração dos empregados	700,00	
Parcela destinada aos financiadores	400,00	
Parcela destinada aos acionistas	500,00	
Parcela destinada ao governo	800,00	
Outras destinações	200,00	
Parcela retida para reinvestimento	900,00	
Total		3.500,00

O valor distribuído deve ser igual ao valor adicionado.

Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos – A Doar, que é demonstração facultativa, evidencia o aumento ou redução do capital circulante líquido (CCL) da companhia durante o exercício. O CCL importa na diferença entre ativo e passivo circulantes. Sua análise pode evidenciar, por exemplo, a capacidade de pagamento das obrigações de curto prazo. O ativo circulante traduz os bens e direitos realizáveis a curto prazo. O passivo circulante, as obrigações exigíveis a curto prazo. Veja um exemplo de Doar:

Origens	
Lucro líquido do exercício	4.250
Depreciações	2.750
Realização de capital em dinheiro	750
Contratação de dívidas de longo prazo	1.000
Total das origens	8.750
Aplicações	
Dividendos distribuídos	1.250
Compra de bens para o ativo imobilizado	3.750
Aumento dos direitos de longo prazo	500
Total das aplicações	5.500
Total das origens	8.750
Total das aplicações	(5.500)
Aumento do CCL no exercício	3.250

6.4 Auditoria

Auditoria é a técnica contábil por meio da qual verificamos se a escrituração e as demonstrações contábeis foram elaboradas de acordo com os princípios contábeis geralmente aceitos, de tal maneira a refletirem as transações efetivamente realizadas, a situação do patrimônio e suas variações.

As demonstrações contábeis das companhias *abertas* são, obrigatoriamente, auditadas por auditores independentes registrados na Comissão de Valores Mobiliários (Lei n° 6.404/76, art. 177, § 3°).

A auditoria independente das demonstrações contábeis tem por finalidade a emissão de um parecer, por um auditor, no sentido de as demonstrações contábeis traduzirem ou não, em todos os seus aspectos relevantes, a situação do patrimônio da empresa na data do encerramento do exercício, o resultado das suas operações, as mutações de seu patrimônio líquido, seus fluxos de caixa e valor adicionado, no período auditado, de acordo com as práticas contábeis adotadas no Brasil.

No parecer, o auditor deve apresentar sua opinião a respeito de as demonstrações contábeis traduzirem ou não, em seus aspectos relevantes, a situação da empresa auditada.

Auditoria Independente x Auditoria Interna – A diferença entre os diversos tipos de auditoria está na finalidade. Na auditoria externa das demonstrações contábeis, executada por auditor independente, o objetivo é a elaboração de um parecer sobre as demonstrações contábeis. Já na auditoria interna, executada por empregados da companhia, a finalidade é a elaboração de um relatório por meio do qual o auditor interno comunique à administração os trabalhos realizados, as conclusões obtidas e as recomendações e providências que podem ser tomadas com vistas ao aprimoramento do sistema contábil e de controles internos.

Da mesma forma que a auditoria independente, a auditoria interna é de competência exclusiva dos contadores registrados no Conselho Regional de Contabilidade.

Em virtude do menor grau de independência do qual dispõe o auditor interno (a auditoria interna é realizada por empregados da companhia), seus relatórios são de uso exclusivo da administração da entidade. Já os relatórios elaborados pelo auditor independente são destinados, também, ao público externo (acionistas não controladores, credores, clientes etc.).

Modelo de parecer dos auditores independentes:

> (1) Examinamos os balanços patrimoniais da Empresa ABC, levantados em 31 de dezembro de 19X1 e de 19X0, e as respectivas demonstrações do resultado, das mutações do patrimônio líquido, dos fluxos de caixa e do valor adicionado, correspondentes aos exercícios findos naquelas datas, elaborados sob a responsabilidade de sua administração. Nossa responsabilidade é a de expressar uma opinião sobre essas demonstrações contábeis.
>
> (2) Nossos exames foram conduzidos de acordo com as normas de auditoria e compreenderam: (a) o planejamento dos trabalhos, considerando a relevância dos saldos, o volume de transações e o sistema contábil e de controles internos da entidade; (b) a constatação, com base em testes, das evidências e dos registros que suportam os valores e as informações contábeis divulgados; e (c) a avaliação das práticas e das estimativas contábeis mais representativas adotadas pela administração da entidade, bem como da apresentação das demonstrações contábeis tomadas em conjunto.
>
> (3) Em nossa opinião, as demonstrações contábeis acima referidas representam adequadamente, em todos os aspectos relevantes, a posição patrimonial e financeira da Empresa ABC em 31 de dezembro de 19X1 e de 19X0, o resultado de suas operações, as mutações de seu patrimônio líquido, seus fluxos de caixa e seu valor adicionado, referentes aos exercícios findos naquelas datas, de acordo com as práticas contábeis adotadas no Brasil.

6.5 Análise das demonstrações contábeis ou financeiras

A técnica utilizada na interpretação das informações contidas nas demonstrações contábeis é a análise das demonstrações contábeis, também denominada análise de balanços. Consiste na decomposição, comparação e interpretação do conteúdo das demonstrações. Por intermédio dessa técnica, podemos efetuar a análise da lucratividade, da capacidade de pagamento das obrigações, do prazo dentro do qual ocorre a renovação dos itens patrimoniais etc.

A técnica de análise contábil também é aplicável a elementos não evidenciados nas demonstrações, mas que possam ser decompostos, comparados e interpretados. Exemplo: salários, aluguéis e juros podem ser relacionados por mês de competência para análise das variações mensais.

A análise contábil não é exigida por lei. Decorre da necessidade de informações mais adequadas sobre a situação do patrimônio e de suas variações.

Análise econômica é aquela que leva em consideração o processo de formação dos resultados, ou seja, os lucros ou prejuízos. Já a análise financeira é baseada no fluxo de caixa. É o caso da análise da capacidade de pagamento das obrigações.

Questões comentadas

01. Técnica utilizada para o registro dos fatos contábeis:

a) escrituração.
b) auditoria.
c) demonstração.
d) análise das demonstrações.
e) lançamento.

A escrituração consiste no registro dos fatos contábeis (mediante lançamentos) em livros mantidos com esta finalidade.

02. Técnica utilizada na exposição do estado do patrimônio em determinado momento e de suas variações:

a) escrituração.
b) auditoria.
c) demonstração.
d) análise das demonstrações.
e) registro.

Em regra, as demonstrações contábeis são elaboradas com base na data de encerramento do exercício.

03. Técnica contábil por meio da qual se verifica se a escrituração e as demonstrações contábeis foram elaboradas de acordo com as práticas contábeis adotadas no Brasil, de tal maneira a refletirem as transações efetivamente realizadas, a situação do patrimônio e suas variações:

a) escrituração.
b) auditoria.
c) demonstração.
d) análise das demonstrações.
e) perícia.

O auditor independente das demonstrações contábeis deve elaborar um parecer a respeito do conteúdo e forma delas. O parecer é a opinião do auditor no sentido de as demonstrações traduzirem ou não, em seus aspectos relevantes, a situação do patrimônio e suas variações.

04. Técnica utilizada na interpretação do patrimônio:

a) escrituração.
b) auditoria.
c) demonstração.
d) análise das demonstrações.
e) perícia.

A análise das demonstrações contábeis, ou análise de balanços, consiste na decomposição, comparação e interpretação do conteúdo das demonstrações.

05. As técnicas de que a Contabilidade se utiliza para alcançar seus objetivos são:

a) escrituração, planejamento, coordenação e controle.
b) escrituração, balanço, inventário e orçamentos.
c) contabilização, auditoria, controle e análise de balanços.
d) auditoria, análise de balanços, planejamento e controle.
e) auditoria, escrituração, análise de balanços e demonstração.

Auditoria é a técnica contábil destinada a se constatar se a escrituração e as demonstrações contábeis foram elaboradas de acordo com os Princípios de Contabilidade, de forma a refletirem as transações efetivamente realizadas, a situação do patrimônio e suas variações. A escrituração consiste no registro dos fatos contábeis, vale dizer, das ocorrências que alteram o patrimônio da empresa. A análise de balanços é a técnica por meio da qual se pode analisar a situação do patrimônio da empresa, sua evolução no tempo e suas tendências. Envolve a interpretação do patrimônio. A demonstração é a exposição do patrimônio e de suas variações.

Gabarito

01 - A	02 - C	03 - B	04 - D	05 - E

Resumo do capítulo 6

Técnicas Contábeis – procedimentos adotados na execução de serviços relacionados à Contabilidade. É por meio delas que se pode pôr em prática a ciência contábil e seus princípios. Trata-se do modo como o contabilista desempenha suas funções, com o objetivo de registrar, controlar, expor, verificar a correção e interpretar o patrimônio e suas variações.

São técnicas contábeis:

1 - *Escrituração* – aplicada no registro dos fatos contábeis, importa no registro das operações que afetam o patrimônio.
2 - *Demonstração* – exposição da situação do patrimônio em determinada data e de suas variações durante certo período.
3 - *Auditoria* – destinada a verificar se a escrituração e as demonstrações foram elaboradas de acordo com os princípios contábeis geralmente aceitos, de modo a refletirem as transações efetivamente realizadas, a situação do patrimônio e suas variações.
4 - *Análise das Demonstrações Contábeis* – decomposição, comparação e interpretação do conteúdo das demonstrações.

Capítulo 7

Livros empresariais e fiscais

7.1 Livros empresariais ou comerciais

Livros empresariais ou comerciais são os previstos ou decorrentes da legislação empresarial ou comercial. Podem ser divididos em:

1 - obrigatórios e facultativos;
2 - comuns e especiais;
3 - principais e auxiliares;
4 - cronológicos e sistemáticos.

Livros obrigatórios são aqueles exigidos por lei, como o Diário, obrigatório segundo o Código Civil. *Livros facultativos* são os que, por não serem exigidos por lei, podem ser adotados ou não, a critério da empresa.

Livros comuns são os exigidos das empresas em geral, independente de seu tipo societário ou atividade. *Livros especiais* são os exigidos exclusivamente de determinadas sociedades, em razão de sua forma jurídica ou de suas atividades. É o caso dos livros exigidos pela Lei nº 6.404/76, art. 100, exclusivamente das sociedades anônimas.

Quanto à sua abrangência ou utilidade, os livros podem ser principais ou auxiliares. *Livros principais* são os que registram todos os fatos, como é o caso dos livros Diário e Razão. *Livros auxiliares* são os que se destinam ao controle de um determinado componente patrimonial, como os livros Caixa e Contas Correntes. No Direito Empresarial, é comum o uso da expressão "livro auxiliar" no sentido de "livro facultativo". Na Contabilidade, todavia, esses conceitos são diferentes.

Livros cronológicos são os que obedecem à rigorosa ordem de dia, mês e ano em sua escrituração, sem que haja a preocupação de se organizar as informações registradas, como é o caso do livro Diário. *Livros sistemáticos* são aqueles que levam em consideração, essencialmente, a organização das informações registradas de modo mais útil ao contabilista, como o Razão.

7.2 Livro Diário

Destinado ao registro dos fatos contábeis (ou administrativos), o livro Diário é obrigatório, comum, principal e cronológico.

Por exigência do Código Civil, o Diário é livro obrigatório para os empresários e sociedades empresárias em geral. Também a legislação do Imposto de Renda exige que o contribuinte sujeito ao lucro real escriture esse livro.

Apesar de o contribuinte que apure lucro presumido estar dispensado pela legislação do Imposto de Renda da manutenção do livro Diário, essa dispensa não desobriga a sua escrituração para os efeitos da legislação empresarial.

Lucro presumido é uma forma simplificada de apuração do lucro para os efeitos do Imposto de Renda. Esse regime de tributação é aplicável principalmente aos contribuintes de pequeno e médio portes.

Na escrituração do Diário e demais livros contábeis, algumas formalidades, previstas na legislação, devem ser observadas:

1 - *formalidades extrínsecas* – são as formalidades relacionadas à apresentação ou aparência dos livros. Em razão das formalidades extrínsecas, os livros de escrituração contábil devem:

a) ser encadernados;

b) ter suas folhas numeradas tipograficamente;

c) possuir termo de abertura e de encerramento, em que conste, entre outras informações, a assinatura do responsável, a identificação da empresa e do livro (espécie de livro, número de páginas, número de ordem etc.).

No caso do livro Diário, além das exigências anteriores, a legislação determina que ele deve ser autenticado.

2 - *formalidades intrínsecas* – são as formalidades relacionadas à escrituração propriamente. Segundo as formalidades intrínsecas, os livros de escrituração contábil devem:

a) obedecer a um método de escrituração mercantil uniforme, em língua e moeda nacionais, com individuação e clareza;

b) ser escriturados em rigorosa ordem cronológica;

c) não conter rasuras, emendas, entrelinhas, borrões ou raspaduras, espaços em branco, observações ou escritas à margem.

De acordo com a legislação do Imposto de Renda, o Diário deve ser encadernado com folhas numeradas seguidamente, em que sejam efetuados os lançamentos dia a dia, diretamente ou por reprodução. É admitida sua escrituração resumida, por totais que não excedam ao período de um mês, relativamente às contas cujas operações sejam numerosas ou realizadas fora da sede do estabelecimento, desde que sejam utilizados livros auxiliares para registro individuado e conservados os documentos que permitam sua perfeita verificação. Na hipótese de escrituração resumida, no transporte dos totais mensais dos livros auxiliares para o Diário, deve ser feita referência às páginas em que as operações se encontrem lançadas nos livros auxiliares, que deverão, neste caso, ser autenticados. Os livros auxiliares têm dispensada sua autenticação, quando as operações a que se reportam são lançadas, pormenorizadamente, em livros devidamente registrados.

Os livros ou fichas do Diário, bem como os livros auxiliares, quando a escrituração do Diário for resumida, devem conter termos de abertura e de encerramento e ser submetidos à autenticação no órgão competente.

Quando empregada a escrituração mecanizada, o Diário e os livros facultativos, tais como Caixa e Contas Correntes, podem ser substituídos por fichas seguidamente numeradas, mecânica ou tipograficamente. As demonstrações contábeis devem ser transcritas no livro Diário, mas, se forem utilizadas fichas para sua escrituração, deverá ser adotado livro próprio, devidamente autenticado no órgão de registro, para inscrição do balanço e demais demonstrações.

O Diário e demais livros empresariais, assim como os livros fiscais, podem ser escriturados por sistema de processamento eletrônico de dados, em formulários contínuos, cujas folhas devem ser numeradas em ordem sequencial, mecânica ou tipograficamente. Nesta situação, a autenticação, se exigida, deve ser providenciada quando do encerramento da escrituração do livro.

7.3 Livro Razão

Para os efeitos da legislação empresarial, o livro Razão é facultativo (mas, segundo o Imposto de Renda, obrigatório para os contribuintes sujeitos ao lucro real), principal e sistemático.

A legislação empresarial não exige a escrituração do livro Razão. Entretanto, a legislação do Imposto de Renda tornou-o obrigatório para as pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real, que é o lucro líquido do período-base considerado, ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas pela legislação do Imposto de Renda. Dispõe o Regulamento do Imposto de Renda que a pessoa jurídica tributada com base no lucro real deve manter, em boa ordem e segundo as normas contábeis recomendadas, livro Razão ou fichas, utilizados para resumir e totalizar, por conta e subconta, os lançamentos efetuados no Diário, mantidas as demais exigências e condições previstas na legislação. A escrituração deve ser individualizada e obedecer à ordem cronológica das operações, sendo dispensável o registro ou autenticação do livro ou fichas que o substituam. A não manutenção do livro Razão em tais condições implicará o arbitramento do lucro da pessoa jurídica.

Assim, o livro Razão é facultativo sob a ótica da legislação empresarial, mas obrigatório para o contribuinte tributado com base no lucro real, conforme a legislação do Imposto de Renda.

7.4 Livros especiais

Alguns livros são obrigatórios apenas para determinadas pessoas ou atividades. São os livros especiais ou específicos. Os bancos, por exemplo, possuem o livro de Registro de Balancetes Diários e Balanços. Para os corretores de navios, existe o livro de Registro de Despachos Marítimos. Os armazéns gerais devem escriturar o livro de Entradas e Saídas de Mercadorias.

De acordo com o art. 100 da Lei n° 6.404/76, as sociedades anônimas estão obrigadas à escrituração dos livros de:

1 - Registro de Ações Nominativas;

2 - Transferência de Ações Nominativas;

3 - Registro de Partes Beneficiárias Nominativas;

4 - Transferências de Partes Beneficiárias Nominativas;

5 - Atas das Assembleias Gerais;

6 - Presença de Acionistas;
7 - Atas das Reuniões do Conselho de Administração, se houver, e Atas das Reuniões da Diretoria;
8 - Atas e Pareceres do Conselho Fiscal.

Nas companhias *abertas*, os livros referidos nos números 1 a 4 podem ser substituídos por registros mecanizados ou eletrônicos, observadas as normas expedidas pela Comissão de Valores Mobiliários.

7.5 Livros fiscais

Os livros fiscais que cada contribuinte deve manter variam de acordo com as obrigações tributárias às quais ele está sujeito, em razão das atividades que desenvolve.

As obrigações previstas na legislação tributária são classificadas em principal e acessórias. Aquela tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária (multa), enquanto estas envolvem todas as demais exigências previstas na legislação tributária, com vistas à fiscalização e ao correto recolhimento dos tributos. Entre as obrigações acessórias, temos a exigência de emissão de documentos fiscais e a escrituração dos livros (Código Tributário Nacional, art. 113).

Contribuinte do Imposto de Renda – O contribuinte sujeito ao Imposto de Renda com base no lucro real deve manter os seguintes livros:

1 - para registro de inventário;
2 - para registro de compras;
3 - de apuração do lucro real (Lalur);
4 - para registro permanente de estoque, no caso de pessoas jurídicas que exerçam atividades de compra, venda, incorporação e construção de imóveis, loteamento ou desmembramento de terrenos para venda;
5 - de movimentação de combustíveis, a ser escriturado diariamente pelo posto revendedor.

Os livros a que se referem os itens 1, 2, e 4 podem ter modelos próprios criados pelo contribuinte ou ser substituídos por fichas numeradas ou por livros exigidos por outras leis fiscais. O registro de compras e o registro de inventário, por exemplo, podem ser substituídos por livros com a mesma finalidade previstos na legislação do ICMS ou IPI (Registro de Entradas e Registro de Inventário, respectivamente).

São dispensáveis registro e autenticação dos livros previstos nos itens 3 a 5.

No livro Registro de Inventário devem ser arrolados, com especificações que facilitem sua identificação, as mercadorias, os produtos manufaturados, as matérias-primas, os produtos em fabricação e os bens em almoxarifado existentes na data do balanço patrimonial levantado ao fim de cada período de incidência do Imposto de Renda.

A pessoa jurídica que tenha feito opção pelo lucro presumido deve adotar os seguintes procedimentos, estando dispensada, para efeitos do Imposto de Renda, dos demais livros, inclusive Diário e Razão:

1 - escriturar, no livro Caixa, os recebimentos e pagamentos ocorridos em cada mês, de forma a refletir toda a movimentação financeira da empresa, exceto se mantiver escrituração contábil nos termos da legislação empresarial;
2 - escriturar, ao fim do ano-calendário, o livro Registro de Inventário de seus estoques;
3 - apresentar, até o último dia útil do mês de abril do ano-calendário seguinte ou no mês subsequente ao de encerramento de atividade, declaração de rendimentos;
4 - manter em boa guarda e ordem, enquanto não decorrido o prazo decadencial e não prescritas ações que lhes sejam pertinentes, todos os livros de escrituração obrigatórios, por legislação fiscal específica, bem como os documentos e demais papéis que servirem de base para apurar os valores indicados na declaração de rendimentos.

Contribuintes do IPI – Os contribuintes do imposto sobre produtos industrializados (IPI) são obrigados a manter, em cada estabelecimento, conforme a natureza das operações que realizem, os seguintes livros fiscais:

1 - Registro de Entradas;
2 - Registro de Saídas;
3 - Registro de Controle da Produção e do Estoque;
4 - Registro do Selo de Controle;
5 - Registro de Impressão de Documentos Fiscais;
6 - Registro de Utilização de Documentos Fiscais e Termos de Ocorrências;
7 - Registro de Inventário;
8 - Registro de Apuração do IPI.

O livro Registro de Controle da Produção e do Estoque deve ser utilizado pelos estabelecimentos industriais, equiparados a industriais e comerciantes atacadistas, podendo, a critério da Secretaria da Receita Federal, ser exigido de outros estabelecimentos, com as adaptações necessárias. Destina-se ao controle quantitativo da produção e do estoque de mercadorias e ao fornecimento de dados para preenchimento do documento de prestação de informações à repartição fiscal. O livro Registro do Selo de Controle deve ser utilizado pelo contribuinte que fabrique, importe ou licite produtos sujeitos ao emprego deste selo, tais como cigarros e bebidas, e destina-se à escrituração dos dados relativos à entrada e saída do selo de controle. O livro Registro de impressão de Documentos Fiscais deve ser utilizado pelos estabelecimentos que confeccionem documentos fiscais (estabelecimentos gráficos) para uso próprio ou para terceiros. O livro de Registro de Utilização de Documentos Fiscais e Termos de Ocorrências deve ser utilizado por estabelecimentos obrigados à emissão de documentos fiscais, destinando-se, também, à lavratura de termos de ocorrências relativas ao contribuinte. O livro Registro de Inventário destina-se a arrolar bens existentes em estoque. Devem, ainda, ser arrolados no Registro de Inventário, separadamente:

1 - matérias-primas, produtos intermediários, material de embalagem e produtos manufaturados pertencentes ao estabelecimento, mas em poder de terceiros;
2 - matérias-primas, produtos intermediários, material de embalagem, produtos acabados e produtos em fabricação, de terceiros, em poder do estabelecimento.

Questões comentadas

01. Caracterizam o livro Diário todos os atributos abaixo mencionados, exceto:

- **a) registro de todos os atos e fatos administrativos ocorridos na empresa.**
- **b) registro no órgão competente.**
- **c) ordem cronológica de escrituração.**
- **d) faculdade de escrituração em partidas mensais.**
- **e) obrigatoriedade.**

No Diário, são registrados, em ordem cronológica, os fatos administrativos. A legislação atual, com algumas exceções, não obriga as empresas a escriturar atos administrativos.

O livro Diário possui formalidades intrínsecas, vinculadas à sua escrituração, como a prevista na letra C, por exemplo; e formalidades extrínsecas, vinculadas à sua apresentação, como é o caso da letra B.

02. Quanto à classificação dos livros contábeis, pode-se dizer que, de acordo com a legislação comercial, o Razão é um livro

- **a) obrigatório, sistemático e principal.**
- **b) obrigatório, cronológico e principal.**
- **c) facultativo, sistemático e principal.**
- **d) obrigatório, sistemático e auxiliar.**
- **e) facultativo, cronológico e principal.**

Como livro contábil obrigatório para todos os comerciantes, temos o Diário. Apesar de não ser exigido pela legislação empresarial, o livro Razão é utilizado pela maioria das empresas que mantêm escrituração contábil, pois apresenta as informações de maneira mais organizada e útil ao trabalho do contabilista. Trata-se de um livro sistemático, já que indica o movimento a débito, a crédito e o saldo de cada conta.

Quanto à ordem a ser seguida, um livro pode ser classificado como cronológico ou sistemático; quanto à exigência legal, obrigatório ou facultativo; quanto à utilidade, principal ou auxiliar.

A legislação do Imposto de Renda exige a escrituração do livro Razão dos contribuintes sujeitos ao lucro real e dispensa da escrituração do livro Diário os enquadrados no lucro presumido.

03. É considerada formalidade intrínseca do livro Diário a

- **a) identificação da firma ou sociedade.**
- **b) escrituração das operações em ordem cronológica.**
- **c) sua encadernação.**
- **d) numeração tipográfica de suas folhas.**
- **e) assinatura dos termos de abertura e de encerramento.**

O livro Diário apresenta formalidades intrínsecas e extrínsecas. As primeiras são relacionadas com a sua escrituração, e as segundas, com a sua apresentação. São exemplos de formalidades extrínsecas as alternativas A, C, D e E.

Escrituração em ordem cronológica significa que os lançamentos devem ser feitos em rigorosa ordem de dia, mês e ano.

A exigência de a escrituração do Diário não poder conter linhas em branco, entrelinhas, emendas ou rasuras também é formalidade intrínseca.

04. As sociedades anônimas não são obrigadas a escriturar livro de

a) Registro de Ações Nominativas.
b) Registro de Ações ao Portador.
c) Atas das Assembleias Gerais.
d) Presença de Acionistas.
e) Atas das Reuniões da Diretoria.

A partir da edição da Lei n° 8.021/90, as ações devem ter a forma nominativa. Portanto, o livro indicado na alternativa B não mais existe.

05. (AFRF/Esaf) Assinale, abaixo, a opção que não se enquadra no complemento da frase:

"A companhia deve ter, além dos livros obrigatórios para qualquer comerciante, os seguintes, revestidos das mesmas formalidades legais:

a) livro de Registro de Ações Ordinárias".
b) livro de Atas das Assembleias Gerais".
c) livro de Presença de Acionistas".
d) livro de Atas e Pareceres do Conselho Fiscal".
e) livro de Transferência de Ações Nominativas".

De acordo com o art. 100 da Lei n° 6.404/76, as sociedades anônimas estão obrigadas à escrituração dos livros de:

1 - Registro de Ações Nominativas;
2 - Transferência de Ações Nominativas;
3 - Registro de Partes Beneficiárias Nominativas;
4 - Transferências de Partes Beneficiárias Nominativas;
5 - Atas das Assembleias Gerais;
6 - Presença de Acionistas;
7 - Atas das Reuniões do Conselho de Administração, se houver, e Atas das Reuniões da Diretoria;
8 - Atas e Pareceres do Conselho Fiscal.

Trata-se de livros especiais, uma vez que são exigidos apenas das sociedades anônimas.

06. (TRF/Esaf) Entre as formalidades extrínsecas e intrínsecas dos livros de escrituração, destacamos as abaixo indicadas, exceto:

a) termos de abertura e de encerramento.
b) registro na Junta Comercial (autenticação).
c) numeração tipográfica e sequencial das folhas.
d) escrituração em ordem cronológica de dia, mês e ano.
e) existência de emendas, rasuras e espaço em branco.

A "existência" de emendas, rasuras e espaço em branco não faz parte das formalidades extrínsecas ou intrínsecas. Na verdade caracteriza o descumprimento de uma delas.

Gabarito

01 - A
02 - C
03 - B
04 - B
05 - A
06 - E

Resumo do capítulo 7

Livros Empresariais ou Comerciais – previstos ou decorrentes da legislação empresarial ou comercial, podem ser divididos em:

1 - *Obrigatórios* – são os livros exigidos por lei, como é o caso do Diário, obrigatório segundo o Código Civil.

2 - *Facultativos* – são os livros que podem ser adotados ou não, a critério da empresa.

3 - *Comuns* – exigidos das empresas em geral, independentemente de seu tipo societário ou atividade.

4 - *Especiais* – exigidos exclusivamente de determinadas sociedades, em razão de sua forma jurídica ou de suas atividades, como os livros previstos no art. 100 da Lei nº 6.404/76, obrigatórios para as sociedades anônimas.

5 - *Principais* – registram todos os fatos, como é o caso do Diário e Razão.

6 - *Auxiliares* – destinam-se ao controle de um determinado componente patrimonial, como é o caso dos livros Caixa e Contas Correntes.

7 - *Cronológicos* – obedecem à rigorosa ordem de dia, mês e ano em sua escrituração.

8 - *Sistemáticos* – levam em consideração, essencialmente, a organização das informações de forma mais útil, como o Razão.

Livro Diário – conforme a legislação empresarial, é obrigatório, comum, principal e cronológico. O Imposto de Renda exige que o contribuinte sujeito ao lucro real escriture o livro Diário. É admitida sua escrituração resumida, por totais que não excedam ao período de um mês, relativamente às contas cujas operações sejam numerosas ou realizadas fora da sede do estabelecimento, desde que sejam utilizados livros auxiliares para registro individuado e conservados os documentos que permitam sua perfeita verificação.

Livro Razão – para os efeitos da legislação empresarial, é facultativo (embora obrigatório para os contribuintes do Imposto de Renda sujeitos ao lucro real), principal e sistemático.

Contribuinte do Imposto de Renda Sujeito ao Lucro Real – deve manter os seguintes livros:

1 - para registro de inventário;

2 - para registro de compras;

3 - de apuração do lucro real (Lalur);

4 - para registro permanente de estoque, no caso de pessoas jurídicas que exerçam atividades de compra, venda, incorporação e construção de imóveis, loteamento ou desmembramento de terrenos para venda;

5 - de movimentação de combustíveis, a ser escriturado diariamente pelo posto revendedor.

Contribuinte do Imposto de Renda Sujeito ao Lucro Presumido – deve adotar os seguintes procedimentos, estando dispensado, para efeitos do Imposto de Renda, dos demais livros, inclusive Diário e Razão:

1 - escriturar o livro Caixa;

2 - escriturar, ao fim do ano-calendário, o livro Registro de Inventário de seus estoques;

3 - apresentar, até o último dia útil do mês de abril do ano-calendário seguinte ou no mês subsequente ao de encerramento de atividade, declaração de rendimentos;

4 - manter em boa guarda e ordem, enquanto não decorrido o prazo decadencial e não prescritas ações que lhes sejam pertinentes, todos os livros de escrituração obrigatórios, por legislação fiscal específica, bem como os documentos e demais papéis que servirem de base para apurar os valores indicados na declaração de rendimentos.

Capítulo 8

Teorias das contas

8.1 Conceito

Por meio das teorias das contas, os estudiosos da Contabilidade se dedicam a explicar a natureza das contas utilizadas na escrituração contábil, ou seja, o que elas representam.

Atualmente, as teorias mais influentes são:

1 - Teoria Personalística;
2 - Teoria Materialística;
3 - Teoria Patrimonialista.

8.2 Teoria Personalística

Criada por Francesco Marchi, em 1867, e aperfeiçoada por Giuseppe Cerboni, a Teoria Personalística divide as contas em três grupos:

1 - contas do proprietário;
2 - contas dos agentes consignatários;
3 - contas dos correspondentes ou "agentes" correspondentes.

Segundo a Teoria Personalística, as contas representam pessoas, e as relações entre elas geram débitos e créditos recíprocos.

1 – *contas do proprietário* – são as contas de:

a) situação líquida;
b) receitas;
c) despesas.

O proprietário é o titular do patrimônio e a pessoa com a qual os agentes consignatários e os correspondentes se relacionam.

2 – *contas dos agentes consignatários* – são as contas que representam os bens, no ativo.

Os agentes consignatários são as pessoas a quem o proprietário confia a guarda dos bens. Desse modo, a conta Caixa representa a pessoa responsável pela guarda do dinheiro; a conta Mercadorias, a pessoa responsável pela guarda das mercadorias no estoque e assim por diante. As contas dos agentes consignatários são de natureza devedora, pois representam o débito dessas pessoas perante o proprietário, em virtude da guarda dos bens que lhes foram confiados.

3 – *contas dos correspondentes ou "agentes" correspondentes* – são as contas que representam:

a) direitos, no ativo;

b) obrigações, no passivo exigível.

Os correspondentes são as pessoas de fora da empresa com as quais o proprietário mantém débitos (dívidas) e créditos (direitos). Atualmente, em vez de "contas de correspondentes", tem prevalecido a expressão "contas de *agentes* correspondentes", a nosso ver, de forma equivocada. Agente é a pessoa que cuida de interesses ou negócios alheios, como mandatário ou preposto. É o caso dos agentes consignatários, não dos correspondentes.

De acordo com a Teoria Personalística, cada conta representa um direito (pessoal ou real) ou uma obrigação do proprietário, dos agentes consignatários ou dos correspondentes. O débito de uma dessas pessoas caracteriza uma responsabilidade ou dívida. Já o crédito significa um direito. A cada débito do proprietário corresponde um crédito dos agentes consignatários ou correspondentes e vice-versa.

Em nossa opinião, a Teoria Personalística é a que justifica de forma mais didática o débito e o crédito no uso do método das partidas dobradas.

8.3 Teoria Materialística

A Teoria Materialística foi exposta inicialmente por L. G. Crippa, em 1838, e desenvolvida por Fabio Besta. Segundo essa teoria, as contas não representam direitos ou obrigações das pessoas, mas apenas a movimentação de valores ativos e passivos, ou seja, as contas não têm personalidade ou representam pessoas. São apenas valores positivos ou negativos do patrimônio.

Assim, as contas traduzem simples entradas e saídas de valores, que evidenciam o ativo (valores positivos) e o passivo (valores negativos). São divididas em dois grupos, a saber:

1 - *contas integrais* (ativo e passivo exigível);

2 - *contas diferenciais* (situação líquida, receitas e despesas).

As contas integrais representam o patrimônio da empresa e podem ser positivas (bens e direitos) ou negativas (obrigações).

Contas diferenciais são aquelas que identificam as modificações ocorridas na situação líquida patrimonial. Somente elas podem aumentar ou diminuir a situação líquida.

Fabio Besta criticava a Teoria Personalística, argumentando que ela se baseia em artifícios e ficções.

Numa tentativa de conciliação das duas teorias, foi proposta uma teoria mista, de acordo com a qual devem ser abertas contas pessoais para os proprietários e correspondentes e contas materiais para os bens. As contas dos dois primeiros grupos indicariam relações jurídicas, mas as contas deste último grupo, não.

8.4 Teoria Patrimonialista

A Teoria Patrimonialista foi exposta inicialmente por Vincenzo Masi e serve como base para a Contabilidade atual, tendo sido inclusive adotada pela Lei das Sociedades por Ações. Divide as contas em dois grupos:

1 - *contas patrimoniais* (ativo, passivo e situação líquida);

2 - *contas de resultado* (receitas e despesas).

Conforme essa teoria, quando positiva, a situação líquida é denominada patrimônio líquido.

Para os adeptos da Teoria Patrimonialista, o passivo é o conjunto de obrigações com terceiros. Esta posição contraria o entendimento de alguns contabilistas, que dividem o passivo em dois grupos: passivo exigível (obrigações com terceiros) e passivo não exigível (situação líquida).

Apesar da predominância dessa teoria na Contabilidade moderna, o que se observa é a mistura de diversas teorias das contas. A própria Lei n° 6.404/76 (Lei das Sociedades por Ações), art. 180, apesar de ter-se baseado na Teoria Patrimonialista, adota a expressão "passivo exigível".

Questões comentadas

01. Quanto à classificação da conta "Impostos a Recolher", pode-se dizer que ela é

a) integral.
b) de agente consignatário.
c) de resultado.
d) do proprietário.
e) diferencial.

Integrais são as contas de ativo e passivo exigível, enquanto diferenciais são as de receitas, despesas e situação líquida. Esta classificação é dada pela Teoria Materialística.

02. Segundo a Teoria Personalística, as contas são classificadas como

a) contas integrais e contas diferenciais.
b) contas do proprietário e contas dos agentes consignatários.
c) contas do proprietário, contas dos agentes consignatários e contas dos correspondentes.
d) contas patrimoniais e contas de resultado.
e) contas patrimoniais, contas dos agentes consignatários e contas dos correspondentes.

Segundo a Teoria Personalística, as contas são classificadas em três grupos, de acordo com a relação que cada pessoa possui com o titular do patrimônio:

1 - *Contas do Proprietário* – são as de situação líquida, receitas e despesas;

2 - *Contas dos Agentes Consignatários* – são as que representam a responsabilidade das pessoas incumbidas da guarda dos bens do proprietário (Mercadorias, Veículos, Móveis e Utensílios);

3 - *Contas dos Correspondentes* ou *"Agentes" Correspondentes* – indicam relações ativas e passivas (direitos e dívidas) entre o proprietário e as pessoas que realizam transações com a empresa. É o caso das contas Fornecedores e Clientes.

A Teoria Materialística classifica as contas como integrais e diferenciais, enquanto a Patrimonialista as classifica como patrimoniais e de resultado.

03. Assinale a alternativa que contém apenas contas do proprietário, de acordo com a Teoria Personalística das contas.

a) Juros Ativos, Caixa e Despesas Financeiras.
b) Capital Social, Comissões Ativas e Lucros Acumulados.
c) Comissões Passivas, Mercadorias e Receitas Financeiras.
d) Descontos Ativos, Juros Passivos e Salários a Pagar.
e) Juros Passivos, Capital Social e Veículos.

As contas Capital Social e Lucros Acumulados são de situação líquida. Já a conta Comissões Ativas é de resultado, receita.

04. Assinale a alternativa que contém apenas contas integrais.

a) Empréstimos Bancários, Caixa e Despesas Financeiras.
b) Capital Social, Bancos Conta Movimento e Lucros Acumulados.
c) Comissões Passivas, Mercadorias e Receita de Aluguel.
d) Descontos Ativos, Juros Passivos e Salários a Pagar.
e) Fornecedores, Salários a Pagar e Veículos.

São contas integrais as de ativo e passivo exigível.

05. (TRF/Esaf) A firma J.J.Montes Ltda. apurou os seguintes valores em 31.12.01:

– dinheiro existente	**200,00**
– máquinas	**400,00**
– dívidas diversas	**900,00**
– contas a receber	**540,00**
– rendas obtidas	**680,00**
– empréstimos bancários	**500,00**
– mobília	**600,00**
– contas a pagar	**700,00**
– consumo efetuado	**240,00**
– automóveis	**800,00**
– capital registrado	**450,00**
– adiantamentos a diretores	**450,00**

Os componentes acima, examinados pelo prisma doutrinário lecionado segundo a Teoria das Contas, demonstram a seguinte atribuição de valores:

a) **R$ 2.990,00 às contas de agentes devedores.**
b) **R$ 2.540,00 às contas de agentes consignatários.**
c) **R$ 2.100,00 às contas integrais devedoras.**
d) **R$ 890,00 às contas de resultado.**
e) **R$ 440,00 às contas diferenciais.**

	Teorias		
Componentes	Patrimonialista	Personalista	Materialista
dinheiro existente	patrimonial	agentes consignatários	integral
máquinas	patrimonial	agentes consignatários	integral
dívidas diversas	patrimonial	correspondentes credores	integral
contas a receber.	patrimonial	correspondentes devedores	integral
rendas obtidas	de resultado	proprietário	diferencial
empréstimos	patrimonial	correspondentes credores	integral
mobília	patrimonial	agentes consignatários	integral
contas a pagar	patrimonial	correspondentes credores	integral
consumo efetuado	de resultado	proprietário	diferencial
automóveis	patrimonial	agentes consignatários	integral
capital registrado	patrimonial	proprietário	diferencial
adiantamentos a diretores	patrimonial	correspondentes devedores	integral

Segundo a Escola de Administração Fazendária – Esaf, os correspondentes devedores e credores (contas a receber e a pagar, respectivamente) também são agentes ("agentes" correspondentes). De acordo com o entendimento da banca, seriam contas de agentes devedores:

Agentes Consignatários	
– dinheiro existente	200,00
– máquinas	400,00
– mobília	600,00
– automóveis	800,00
"Agentes" Correspondentes Devedores	
– adiantamentos a diretores	450,00
– contas a receber	540,00
Total geral	2.990,00

06. (TRF/Esaf) Estudiosos notáveis da Contabilidade têm-na contemplado com diversas teorias e proposições. Três dessas teorias sobrevivem e, hoje, são consideradas principais. Uma delas, conhecida como Teoria Personalista ou Personalística, classifica todas as contas em:

a) **contas patrimoniais e contas diferenciais.**
b) **contas integrais e contas diferenciais.**
c) **contas patrimoniais e contas de resultado.**
d) **contas de agentes consignatários e contas de proprietário.**
e) **contas de agentes e contas de proprietário.**

A Teoria Personalística divide as contas em três grupos:

1 - contas do proprietário;
2 - contas dos agentes consignatários;
3 - contas dos correspondentes (ou "agentes" correspondentes).

07. (Analista/Serpro/Esaf) O estudo lítero-expositivo da ciência contábil estabeleceu diversas teorias doutrinárias como forma de classificar os componentes do sistema contábil, condensando esses estudos nas chamadas Teorias das Contas.

Entre estas Teorias das Contas existe uma denominada "Teoria Personalista", que classifica os componentes do sistema contábil em

a) contas patrimoniais e contas diferenciais.
b) contas integrais e contas patrimoniais.
c) contas integrais e contas de resultado.
d) contas de agentes consignatários e contas de proprietários.
e) contas de agentes e contas de proprietários.

De acordo com a Teoria Personalista, as contas são divididas em:

1 - contas dos agentes consignatários – as que representam bens;
2 - contas dos agentes ou "agentes" correspondentes – as que representam direitos e obrigações;
3 - contas do proprietário – as de situação líquida, receitas e despesas.

Na alternativa E, a expressão "contas de agentes" engloba os agentes consignatários e os "agentes" correspondentes.

08. (ICMS-CE/Esaf/2007/Adaptada) No plano de contas da Empresa Valpeças e Acessórios S/A constam diversos títulos contábeis, dos quais extraímos os seguintes, em ordem alfabética:

01 - Caixa
02 - Capital Social
03 - Custo das Mercadorias Vendidas
04 - Despesas de Aluguel
05 - Duplicatas a Pagar
06 - Duplicatas a Receber
07 - Impostos a Recolher
08 - Lucros Acumulados
09 - Mercadorias
10 - Móveis e Utensílios
11 - Receitas de Juros
12 - Receitas de Vendas
13 - Reserva Legal
14 - Salários e Ordenados
15 - Veículos

Analisando-se as contas acima de conformidade com a classificação técnica indicada nas Teorias Personalista e Patrimonialista das Contas, respectivamente, pode-se dizer que a relação contém

a) 06 contas de resultado e 09 contas patrimoniais.
b) 06 contas integrais e 09 contas diferenciais.
c) 07 contas de consignatários e 08 contas do proprietário.
d) 08 contas do proprietário e 05 contas de resultado.
e) 10 contas patrimoniais e 08 contas do proprietário.

Teoria Patrimonialista

Contas patrimoniais
Caixa
Capital Social
Duplicatas a Pagar
Duplicatas a Receber
Impostos a Recolher
Lucros Acumulados
Mercadorias
Móveis e Utensílios
Reserva Legal
Veículos

Contas de resultado
Custo das Mercadorias Vendidas
Despesas de Aluguel
Receitas de Juros
Receitas de Vendas
Salários e Ordenados

Teoria Materialista

Contas Integrais
Caixa
Duplicatas a Pagar
Duplicatas a Receber
Impostos a Recolher
Mercadorias
Móveis e Utensílios
Veículos

Contas Diferenciais
Capital Social
Custo das Mercadorias Vendidas
Despesas de Aluguel
Lucros Acumulados
Receitas de Juros
Receitas de Vendas
Reserva Legal
Salários e Ordenados

Teoria Personalista

Consignatários
Caixa
Mercadorias
Móveis e Utensílios
Veículos

Correspondentes
Duplicatas a Pagar
Duplicatas a Receber
Impostos a Recolher

Proprietário
Capital Social
Custo das Mercadorias Vendidas
Despesas de Aluguel
Lucros Acumulados
Receitas de Juros
Receitas de Vendas
Reserva Legal
Salários e Ordenados

Gabarito

01 - A
02 - C
03 - B
04 - E
05 - A
06 - E
07 - E
08 - D

Resumo do capítulo 8

As teorias das contas explicam a natureza das contas, ou seja, o que elas representam. Atualmente, as mais influentes são as Teorias Personalista, Materialista e Patrimonialista.

A Teoria Personalista divide as contas em do proprietário, dos agentes consignatários e dos correspondentes ou "agentes" correspondentes. Segundo ela, as contas representam pessoas, e as relações entre elas geram débitos e créditos recíprocos.

Contas do proprietário são as de situação líquida, receitas e despesas; dos agentes consignatários são as que representam bens; e dos correspondentes ou "agentes" correspondentes, as que registram direitos e obrigações.

Conforme a Teoria Materialista as contas traduzem a movimentação de valores ativos e passivos. São valores positivos ou negativos do patrimônio, divididos em contas integrais (ativo e passivo exigível) e contas diferenciais (situação líquida, receitas e despesas).

A Teoria Patrimonialista serve como base para a Contabilidade atual, tendo sido inclusive adotada pela Lei das Sociedades por Ações. Divide as contas em dois grupos: contas patrimoniais (ativo, passivo e situação líquida) e contas de resultado (receitas e despesas).

Capítulo 9

Escrituração contábil

9.1 Conceito

Escrituração contábil é a técnica utilizada para o registro dos fatos contábeis. Tem como finalidade o controle do patrimônio e de suas variações, sendo processada mediante lançamentos em livros destinados ao registro das operações que afetam o patrimônio.

9.2 Métodos de escrituração

Um método de escrituração consiste num critério por meio do qual são registrados, em livros próprios, os fatos contábeis.

Teoricamente, a manutenção de uma escrituração regular decorre da necessidade de se conhecer a situação patrimonial, econômica e financeira da empresa e de se acompanhar as operações por ela realizadas. O administrador deve avaliar a evolução do negócio para conseguir gerir com eficácia os recursos à sua disposição e, em consequência, alcançar os resultados desejados. Por sua vez, com vistas à proteção de seus interesses, fornecedores, bancos, clientes e governo, entre outros, precisam ter acesso às informações contábeis da empresa.

Se não contar com uma escrituração regular e fidedigna, a pessoa jurídica não disporá de informações que lhe permitam conhecer, de forma sistemática, a evolução de seus negócios. Sem a identificação das origens e dos usos de seus recursos, dos resultados e rentabilidade obtidos, dos desvios em relação ao que foi planejado, a empresa dificilmente conseguirá maximizar os resultados e minimizar os desperdícios.

Conforme Vincenzo Gitti e Giovanni Massa:[1]

"A Contabilidade é na vida da administração o que a história é na vida dos povos. Se esta relata a vida das nações através dos séculos e com o passado fornece ensinamentos para o futuro, aquela, recordando os fatos, analisando os resultados obtidos, indagando as causas que os produziram, mostra-nos o caminho que se deve percorrer para alcançar o fim a que a administração se propõe. A Contabilidade é, em outras palavras, o espelho do passado, o guia do futuro, a ordem em qualquer ponto da administração, a história e a estatística do patrimônio."

Na prática, todavia, somente as empresas obrigadas por lei mantêm escrituração regular de suas operações.

A escrituração costuma ser definida como a representação gráfica dos fatos contábeis mediante a exposição dos efeitos que eles produziram sobre o patrimônio. Assim é que, como regra, ela envolve o reconhecimento e registro de eventos passados (fatos contábeis). No entanto, eventualmente, a Contabilidade pode basear-se em estimativas para presumir e registrar os possíveis efeitos de eventos futuros (uma reserva para contingências, por exemplo). Também é possível que a Contabilidade estime e registre os efeitos ainda incertos de um evento passado (uma ação trabalhista proposta contra a empresa e ainda não julgada, por exemplo).

---

[1] Carlos de Carvalho, *Estudos de Contabilidade*, 9° edição, 1957, São Paulo, Volume I, página 9.

Para produzir os efeitos que lhe são próprios e atender ao público interessado nas informações contábeis, a escrituração dos livros deve ser fidedigna, isto é, revestida de integridade. Portanto, os registros contábeis devem ser confiáveis, sem omissões ou excessos. A escrituração que não atende a esse princípio só pode servir a quem a manipula.

A legislação brasileira não impõe expressamente nenhum método de escrituração. Ela apenas dispõe que as empresas são obrigadas a seguir um sistema de contabilidade, com base na escrituração uniforme de seus livros, em correspondência com a documentação respectiva.

Não obstante a não fixação expressa em lei de um método de escrituração, o método universalmente adotado é o das partidas dobradas. Aliás, a adoção desse método é tão ampla e pacífica, que muitas das disposições previstas na legislação só podem ser cumpridas mediante o seu uso. Deste modo, se, por um lado, a lei não obriga o contabilista a adotar o método das partidas dobradas, por outro, torna impraticável a adoção de um outro método. Um exemplo disto é a estrutura das demonstrações contábeis previstas em lei, cuja elaboração, na prática, exige a adoção do método das partidas dobradas.

9.3 Método das partidas simples

No método das partidas simples, também denominado unigrafia, são abertas contas individuais e há somente o registro dos direitos e obrigações (contas dos correspondentes). Assim, na venda a prazo de mercadorias, por exemplo, existe exclusivamente o registro da conta a receber, sem a contabilização das mercadorias saídas. Na compra a prazo, o contabilista registra apenas a conta a pagar ao fornecedor, sem lançar, em contrapartida, as mercadorias adquiridas.

Nesse método, não existem contas para o controle dos bens, cuja apuração dos saldos é feita mediante inventário, ao fim do exercício. Também não há contas de situação líquida e de resultado. Desta forma, a apuração do lucro ou prejuízo depende do confronto entre os valores apurados no fim e no início do exercício. Como existem contas que controlam os direitos e as dívidas, feito o inventário de todos os bens ao fim do exercício, pode-se apurar a situação líquida da seguinte forma:

Situação Líquida = (Bens + Direitos) − Obrigações

Situação Líquida = Ativo − Passivo Exigível

Comparando a situação líquida do fim com a do início do exercício, temos o resultado:

Situação Líquida do Ano 2
(Situação Líquida do Ano 1)
Resultado do Ano 2

No método das partidas simples, não há controle dos elementos que compõem o resultado. Isto torna inviável a elaboração das demonstrações exigidas por lei, como é o caso da demonstração do resultado do exercício.

9.4 Método das partidas mistas

No método das partidas mistas, são mantidas contas individuais para o registro dos direitos e obrigações (contas dos correspondentes), além de contas para o controle dos bens (contas dos agentes consignatários). Neste método, não existem contas de situação líquida e de resultado. Apesar disto, o controle dos bens, direitos e obrigações permite a apuração da situação líquida sem a necessidade de inventário:

Situação Líquida = (Bens + Direitos) – Obrigações

Situação Líquida = Ativo – Passivo Exigível

Mas o resultado tem de ser apurado por meio da diferença entre a situação líquida do fim e a do início do exercício, de forma igual ao método das partidas simples:

Situação Líquida do Ano 2
(Situação Líquida do Ano 1)
Resultado do Ano 2

9.5 Método das partidas dobradas

A primeira obra publicada de que se tem notícia a expor o método das partidas dobradas data de 1494. Seu autor foi Luca Pacioli, frade franciscano. O livro era denominado *Summa de Arithmetica, Geometria, Proportioni et Proportionalità*. Numa de suas partes, a obra citada apresenta o *Tractatus Particularis de Computis et Scripturis*, no qual expõe o método das partidas dobradas. Todavia, não se pode dizer que o frade inventou o método. Existem livros da "Massaria" da Comuna de Gênova, datados de 1340, cuja escrituração foi feita pelo método das partidas dobradas. Até hoje, o criador do método digráfico é desconhecido.

Esse método, também denominado método digráfico ou digrafia, é adotado universalmente como método de escrituração contábil. Sua aplicação considera a existência de três categorias de pessoas que mantêm relações, gerando débitos e créditos entre si. As contas que representam essas pessoas são classificadas da seguinte forma:

1 - contas do proprietário;
2 - contas dos agentes consignatários;
3 - contas dos correspondentes.

Proprietário – é o titular do patrimônio, pessoa física ou jurídica. Originariamente, dizia-se que, no caso da pessoa jurídica, os proprietários eram os sócios. Atualmente, no entanto, é nítida a diferença entre a personalidade da pessoa jurídica e a de seus sócios. Juridicamente, o patrimônio pertence à pessoa jurídica e não a seus sócios. Deve-se levar em conta que esse método começou a ser difundido numa época em que o comerciante, pessoa física, realizava operações em seu próprio nome, sem constituir sociedade. O objeto da contabilidade era o proprietário, não o patrimônio.

De qualquer forma, o proprietário é representado pelas contas de situação líquida e de resultado.

Agentes Consignatários – são as pessoas a quem o proprietário confia a guarda dos bens. No momento em que os agentes consignatários recebem bens do proprietário para a guarda, tornam-se devedores do titular do patrimônio. Assim, quando o caixa da empresa (pessoa responsável pela tesouraria), no desempenho de suas funções, recebe valores que ficarão sob sua guarda, ele se torna devedor do proprietário, uma vez que este é o dono dos recursos e, portanto, o credor. Numa realização de capital de 1.000 em dinheiro, por exemplo, é como se o proprietário confiasse a guarda do valor ao caixa. Este é o devedor; aquele, o credor. O caixa (tesoureiro), representado na Contabilidade pela conta Caixa, que registra um bem, é lançado como devedor, no ativo. O proprietário é representado no patrimônio líquido pela conta Capital Social, sendo credor pelo valor entregue:

Devedor		*Credor*	
Ativo		*Patrimônio Líquido*	
Caixa (agentes consignatários)	1.000	Capital Social (proprietário)	1.000

Os agentes consignatários são representados por contas do ativo, que têm natureza devedora. O proprietário é representado no patrimônio líquido, que tem natureza credora. O proprietário é credor dos agentes consignatários.

A denominação "partidas dobradas" se deve ao fato de o mesmo valor ser indicado duas vezes, a débito e a crédito.

Na hipótese anterior, pelo método das partidas dobradas, o lançamento seria:

Débito - Caixa	1.000	
Crédito - Capital Social		1.000

Primeiro, deve ser apresentado o débito. Em seguida, o crédito.

Correspondentes – também denominados "agentes" correspondentes, são as pessoas de fora da empresa com as quais o proprietário mantém contas a receber ou a pagar. Vale dizer, as contas dos correspondentes são aquelas que registram os direitos, que fazem parte do ativo, e as obrigações, do passivo exigível. Na compra a prazo de mercadorias, por exemplo, ocorre variação nos saldos das contas Mercadorias e Fornecedores. A primeira representa a pessoa (agente consignatário) que tem a guarda do estoque de mercadorias da empresa. Desta forma, ao receber as mercadorias, o estoquista passa a ser devedor do proprietário, em virtude da detenção dos bens. Por outro lado, a partir do momento em que lhe efetua a entrega das mercadorias, o fornecedor (correspondente) torna-se credor do proprietário. A relação do fornecedor é com o proprietário. É perante este que aquele tem o crédito.

Esse fato pode ser descrito da seguinte forma:

Devedor		*Credor*	
Ativo		*Passivo Exigível*	
Mercadorias (agentes consignatários)	300	Fornecedores (correspondentes)	300

O lançamento da operação anterior seria este:

Débito - Mercadorias	300	
Crédito - Fornecedores		300

Quando o lançamento envolve apenas uma conta a débito e uma a crédito, é suficiente indicar o valor uma única vez. Portanto, o lançamento anterior também pode ter a seguinte forma:

Débito - Mercadorias	
Crédito - Fornecedores	300

As relações jurídicas decorrentes da aplicação do método das partidas dobradas são resumidas em seguida.

1 - Proprietário:

a) é credor dos agentes consignatários;

b) é devedor dos correspondentes do passivo (contas que representam obrigações) e credor dos correspondentes do ativo (contas que representam direitos).

2 - Agentes Consignatários:

a) são devedores do proprietário;

b) à medida que restituem os bens sob sua guarda, os agentes consignatários têm seu débito diminuído, mediante registro a crédito.

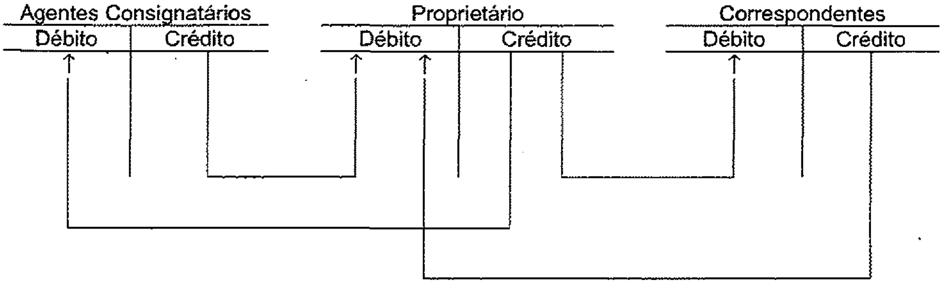
3 - Correspondentes:

a) os correspondentes do ativo (direitos) são devedores do proprietário;

b) os correspondentes do passivo (obrigações) são credores do proprietário.

Não há relação jurídica entre os agentes consignatários e os correspondentes, porque aqueles não são titulares do patrimônio. Por isto, numa compra a prazo de mercadorias, o responsável por sua guarda, representado pela conta Mercadorias, torna-se devedor do proprietário, de quem o fornecedor é credor.

Os agentes consignatários e correspondentes não são credores e devedores entre si, mas devedores e credores do proprietário.



9.6 Funcionamento das contas no método das partidas dobradas

Em decorrência da aplicação do método das partidas dobradas, temos o seguinte axioma contábil:

A todo débito de uma pessoa corresponde crédito de outra por igual valor.

Na origem do método digráfico, os lançamentos continham apenas um débito e um crédito, quer dizer, eram todos de primeira fórmula. Atualmente, eles podem ter um ou mais débitos e um ou mais créditos. Portanto:

A todo débito (aplicação) de uma ou mais pessoas corresponde crédito (origem) de uma ou mais pessoas por igual valor.

Como consequência do uso do método das partidas dobradas:

1 - o valor total dos débitos é sempre igual ao valor total dos créditos;

2 - o total dos saldos devedores é sempre igual ao total dos saldos credores;

3 - o ativo total (devedor) é sempre igual ao passivo total (PE + PL), que é de natureza credora.

Como não há devedor sem credor por igual valor, o registro do valor de uma determinada operação é feito duas vezes, a débito e a crédito.

Os agentes consignatários têm natureza devedora e são apresentados no ativo, por meio das contas que representam os bens. Os correspondentes devedores são indicados no ativo, por intermédio das contas que registram os direitos. Os correspondentes credores aparecem no passivo exigível, como contas que registram obrigações. O proprietário é representado pelas contas de patrimônio líquido, de natureza credora, e pelas receitas e despesas.

Em resumo, no ativo, são apresentados os devedores. No passivo exigível e no patrimônio líquido, os credores:

Devedores	*Credores*
Ativo	*Passivo Exigível*
Agentes consignatários	Correspondentes credores
Correspondentes devedores	*Patrimônio Líquido*
	Proprietário

A aplicação do método das partidas dobradas pode ser resumida assim:

Contas	Saldo	
	Aumenta	*Diminui*
Ativo	Débito	Crédito
Passivo Exigível	Crédito	Débito
Patrimônio Líquido	Crédito	Débito
Receita	Crédito	Débito
Despesa	Débito	Crédito

As receitas aumentam o patrimônio líquido. Por isso, são credoras. As despesas diminuem o patrimônio líquido e são devedoras.

Considerada a tabela anterior, quando uma conta é do ativo, se quisermos indicar o aumento do seu saldo, ela deverá ser lançada a débito. A conta Caixa, por exemplo, é do ativo. Logo, seu saldo aumenta a débito. Quando registramos a entrada de dinheiro na tesouraria da empresa, a conta Caixa é debitada. Se houver saída de dinheiro do caixa, a conta deverá ser creditada. Com a entrada do dinheiro, o caixa passa a ser devedor do proprietário. Na saída de dinheiro, o caixa é lançado a crédito para que seja diminuído o seu débito anterior.

Partidas/Contas	Classificação	Saldo
D - Caixa	ativo	aumenta
C - Fornecedores	PE	aumenta
C - Capital Social	PL	aumenta
C - Caixa	ativo	diminui
D - Fornecedores	PE	diminui
D - Capital Social	PL	diminui
D - Veículos	ativo	aumenta
C - Terrenos	ativo	diminui
D - Impostos a Pagar	PE	diminui
D - Edificações	ativo	aumenta
C - Empréstimos Bancários	PE	aumenta
D - Contas a Pagar	PE	diminui
D - Bancos Conta Movimento	ativo	aumenta
C - Móveis e Utensílios	ativo	diminui
C - Duplicatas a Pagar	PE	aumenta
D - Duplicatas a Receber	ativo	aumenta
D - Mercadorias	ativo	aumenta
C - Máquinas	ativo	diminui
C - Duplicatas a Receber	ativo	diminui
C - Mercadorias	ativo	diminui

Vejamos um exemplo da aplicação do método das partidas dobradas na escrituração do livro Diário.

Os fatos contábeis apresentados em seguida são relativos a uma empresa em seu 1° mês de atividades:

01. Constituição da sociedade com o capital social inicial realizado integralmente em dinheiro = 5.000;
02. Compra à vista de móveis e utensílios de escritório = 500;
03. Depósito bancário = 2.000;
04. Compra a prazo de mercadorias, com aceite de duplicatas = 3.000;
05. Compra à vista de mercadorias mediante pagamento em moeda = 1.000;
06. Compra à vista de veículos para uso, com pagamento em cheque = 600;
07. Pagamento em moeda de parte da dívida com fornecedores de mercadorias = 700;

08. Saque bancário = 1.200;

09. Obtenção de um empréstimo bancário = 2.500;

10. Pagamento em cheque da parte restante da dívida com fornecedores = 2.300.

Lançamentos no livro Diário:

01. Constituição da sociedade com o capital social inicial realizado integralmente em dinheiro = 5.000:

D - Caixa (↑ ativo)
C - Capital Social (↑ PL) 5.000

02. Compra à vista de móveis e utensílios de escritório = 500:

D - Móveis e Utensílios (↑ ativo)
C - Caixa (↓ ativo) 500

03. Depósito bancário = 2.000:

D - Bancos Conta Movimento (↑ ativo)
C - Caixa (↓ ativo) 2.000

04. Compra a prazo de mercadorias, com aceite de duplicatas = 3.000:

D - Mercadorias (↑ ativo)
C - Duplicatas a Pagar (↑ PE) 3.000

05. Compra à vista de mercadorias mediante pagamento em moeda = 1.000:

D - Mercadorias (↑ ativo)
C - Caixa (↓ ativo) 1.000

06. Compra à vista de veículos para uso, com pagamento em cheque = 600:

D - Veículos (↑ ativo)
C - Bancos Conta Movimento (↓ ativo) 600

07. Pagamento em moeda de parte da dívida com fornecedores de mercadorias = 700:

D - Duplicatas a Pagar (↓ PE)
C - Caixa (↓ ativo) 700

08. Saque bancário = 1.200:

D - Caixa (↑ ativo)
C - Bancos Conta Movimento (↓ ativo) 1.200

09. Obtenção de um empréstimo bancário = 2.500:

D - Bancos Conta Movimento (↑ ativo)
C - Empréstimos Bancários (↑ PE) 2.500

10. Pagamento em cheque da parte restante da dívida com fornecedores = 2.300:

D - Duplicatas a Pagar (↓ PE)
C - Bancos Conta Movimento (↓ ativo) 2.300

9.7 Processos de escrituração

Desde os seus primeiros passos até os dias atuais, a escrituração contábil vem sendo executada por meio de diversos processos. Os avanços tecnológicos têm influência significativa nessa evolução. A mais recente revolução nos processos de escrituração se deve à invenção do computador pessoal (PC), adotado em grande escala pelos contabilistas na execução dos registros e relatórios contábeis.

Os processos de escrituração contábil são apresentados em seguida:

1 - *Manual* – a escrituração dos livros é feita à mão.
2 - *Maquinizado ou Semimecanizado* – a escrituração dos livros é feita por meio de máquina de escrever. São utilizados formulários ou fichas apropriados para a datilografia.
3 - *Mecanizado* – o registro nos livros é feito com o uso de máquina destinada especificamente à escrituração simultânea do Diário e Razão, em fichas ou folhas.
4 - *Computadorizado ou por Processamento Eletrônico* – a escrituração dos livros é executada com o uso de computador. Este processo é o mais adotado atualmente.

9.8 Normas legais sobre escrituração

Em conformidade com o art. 1.179 do Código Civil, o empresário (exceto o pequeno empresário) e a sociedade empresária são obrigados a seguir um sistema de contabilidade, com base na escrituração uniforme de seus livros, em correspondência com a documentação respectiva, e a levantar anualmente o balanço patrimonial e o de resultado econômico (demonstração do resultado do exercício). Todavia, as sociedades anônimas têm suas demonstrações obrigatórias previstas na Lei nº 6.404/76.

Segundo o Código Civil, além dos demais livros exigidos por lei, é indispensável o Diário, que pode ser substituído por fichas no caso de escrituração mecanizada ou eletrônica. Com exceção do Diário, o número e a espécie de livros ficam a critério dos interessados.

Salvo disposição especial de lei, os livros obrigatórios e, se for o caso, as fichas, antes de postos em uso, devem ser autenticados no Registro Público de Empresas Mercantis. A autenticação não pode ser feita sem que esteja inscrito o empresário, ou a sociedade empresária, que poderá fazer autenticar livros não obrigatórios.

A escrituração deve ficar sob a responsabilidade de contabilista legalmente habilitado, salvo se nenhum houver na localidade, ser feita em idioma e moeda corrente nacionais e em forma contábil, por ordem cronológica de dia, mês e ano, sem intervalos em branco, nem entrelinhas, borrões, rasuras, emendas ou transportes para as margens. É permitido o uso de código de números ou de abreviaturas, que constem de livro próprio, regularmente autenticado.

No Diário devem ser lançadas, com individuação, clareza e caracterização do documento respectivo, dia a dia, por escrita direta ou reprodução, todas as operações relativas ao exercício da empresa. Admite-se sua escrituração resumida, com totais que não excedam o período de trinta dias, relativamente a contas cujas operações sejam numerosas ou realizadas fora da sede do estabelecimento, desde que utilizados livros auxiliares regularmente autenticados, para registro individualizado, e conservados os documentos que permitam a sua perfeita verificação. É obrigatório lançar no Diário o balanço patrimonial e o de resultado econômico, devendo ambos ser assinados pelo contabilista legalmente habilitado e pelo empresário ou sociedade empresária.

O empresário ou sociedade empresária que adote o sistema de fichas de lançamentos pode substituir o livro Diário pelo livro Balancetes Diários e Balanços, observadas as mesmas formalidades extrínsecas exigidas para aquele. Este último deve ser escriturado de modo que registre:

1 - a posição diária de cada uma das contas ou títulos contábeis, pelo respectivo saldo, em forma de balancetes diários;

2 - o balanço patrimonial e o de resultado econômico, no encerramento do exercício.

De acordo com o art. 1.187 do Código Civil, na coleta dos elementos para o inventário devem ser observados os critérios de avaliação a seguir determinados (é importante observar que a sociedade anônima tem regras próprias de avaliação de seu ativo, previstas no art. 183 da Lei nº 6.404/76):

1 - os bens destinados à exploração da atividade serão avaliados pelo custo de aquisição, devendo, na avaliação dos que se desgastam ou depreciam com o uso, pela ação do tempo ou outros fatores, atender-se à desvalorização respectiva, criando-se fundos de amortização para assegurar-lhes a substituição ou a conservação do valor;

2 - os valores mobiliários, matéria-prima, bens destinados à alienação, ou que constituem produtos ou artigos da indústria ou comércio da empresa, podem ser estimados pelo custo de aquisição ou de fabricação, ou pelo preço corrente, sempre que este for inferior ao preço de custo, e quando o preço corrente ou venal estiver acima do valor do custo de aquisição, ou fabricação, e os bens forem avaliados pelo preço corrente, a diferença entre este e o preço de custo não será levada em conta para a distribuição de lucros, nem para as percentagens referentes a fundos de reserva;

3 - o valor das ações e dos títulos de renda fixa pode ser determinado com base na respectiva cotação da Bolsa de Valores; os não cotados e as participações não acionárias serão considerados pelo seu valor de aquisição;

4 - os créditos serão considerados de conformidade com o presumível valor de realização, não se levando em conta os prescritos ou de difícil liquidação, salvo se houver, quanto aos últimos, previsão equivalente.

O mesmo artigo estabelece que entre os valores do ativo podem figurar, desde que se preceda, anualmente, à sua amortização:

1 - as despesas de instalação da sociedade, até o limite correspondente a dez por cento do capital social;

2 - os juros pagos aos acionistas da sociedade anônima, no período antecedente ao início das operações sociais, à taxa não superior a doze por cento ao ano, fixada no estatuto;

3 - a quantia efetivamente paga a título de aviamento de estabelecimento adquirido pelo empresário ou sociedade.

Quanto às sociedades anônimas, a escrituração contábil deve observar também a Lei nº 6.404/76, cujo art. 177 estabelece:

> "Art. 177. A escrituração da companhia será mantida em registros permanentes, com obediência aos preceitos da legislação comercial e desta Lei e aos princípios de contabilidade geralmente aceitos, devendo observar métodos ou critérios contábeis uniformes no tempo e registrar as mutações patrimoniais segundo o regime de competência.
>
> § 1º As demonstrações financeiras do exercício em que houver modificação de métodos ou critérios contábeis, de efeitos relevantes, deverão indicá-la em nota e ressaltar esses efeitos.
>
> § 2º A companhia observará exclusivamente em livros ou registros auxiliares, sem qualquer modificação da escrituração mercantil e das demonstrações reguladas nesta Lei, as disposições da lei tributária, ou de legislação especial sobre a atividade que constitui seu objeto, que prescrevam, conduzam ou incentivem a utilização de métodos ou critérios contábeis diferentes ou determinem registros, lançamentos ou ajustes ou a elaboração de outras demonstrações financeiras.
>
> § 3º As demonstrações financeiras das companhias abertas observarão, ainda, as normas expedidas pela Comissão de Valores Mobiliários e serão obrigatoriamente submetidas a auditoria por auditores independentes nela registrados.
>
> § 4º As demonstrações financeiras serão assinadas pelos administradores e por contabilistas legalmente habilitados.
>
> § 5º As normas expedidas pela Comissão de Valores Mobiliários a que se refere o § 3º deste artigo deverão ser elaboradas em consonância com os padrões internacionais de contabilidade adotados nos principais mercados de valores mobiliários.
>
> § 6º As companhias fechadas poderão optar por observar as normas sobre demonstrações financeiras expedidas pela Comissão de Valores Mobiliários para as companhias abertas."

Questões comentadas

01. Em relação ao texto abaixo, assinale a afirmativa falsa.

O princípio basilar do método das partidas dobradas – não há débito sem crédito correspondente – permite que se cheguem às seguintes conclusões:

a) a soma dos débitos é sempre igual à soma dos créditos.
b) a soma dos saldos devedores é sempre igual à soma dos saldos credores.
c) a soma das despesas (débito) é sempre igual à soma das receitas (crédito).
d) a um ou mais débitos numa ou mais contas deve corresponder um ou mais créditos de valor equivalente em uma ou mais contas.
e) o total do ativo será sempre igual à soma de passivo exigível com o patrimônio líquido.

O método das partidas dobradas (método digráfico ou digrafia) determina que a cada débito em uma ou mais contas deve corresponder crédito por igual valor em uma ou mais contas, sejam elas patrimoniais ou de resultado. Desta forma, a soma dos débitos deve ser exatamente igual à soma dos créditos.

Com a finalidade de se verificar a correta aplicação do método, pode ser elaborado um balancete de verificação, no qual a soma dos saldos devedores deve ser igual à soma dos saldos credores.

02. Assinale a opção incorreta.

a) O método das partidas dobradas é adotado universalmente como método de escrituração contábil.
b) A escrituração é a técnica utilizada para a exposição do patrimônio e de suas variações.
c) O princípio fundamental do método das partidas dobradas é o de que não há devedor sem credor e vice-versa, correspondendo ao débito, invariavelmente, crédito de igual valor.
d) O patrimônio é o conjunto de bens, direitos e obrigações vinculadas a uma pessoa.
e) No balanço patrimonial, o total do ativo é sempre igual ao total do passivo.

Escrituração contábil é a técnica utilizada para o registro dos fatos contábeis, que é feito por meio de lançamentos, com o uso do método das partidas dobradas.

03. "A escrituração da companhia será mantida em registros -------------, com obediência aos preceitos da legislação ------------ e desta lei e aos princípios de contabilidade geralmente aceitos, devendo observar métodos ou critérios contábeis uniformes no tempo e registrar as mutações patrimoniais segundo o regime de competência."

Completam corretamente o artigo 177 da Lei nº 6.404/76, que trata da escrituração, retrotranscrito com duas omissões, as palavras:

a) **individualizados e comercial.**
b) **permanentes e comerciai.**
c) **contábeis e fiscal.**
d) **permanentes e tributária.**
e) **confiáveis e comercial.**

Os registros contábeis são feitos por intermédio da escrituração dos livros Diário e Razão. De acordo com a Resolução do Conselho Federal de Contabilidade nº 563/83, o Diário e o Razão constituem os registros permanentes da empresa. A Resolução do Conselho Federal de Contabilidade nº 750/93 estabelece os Princípios de Contabilidade.

04. A operação de venda de um veículo ainda não depreciado, feita sem lucro ou prejuízo, é registrada contabilmente mediante o seguinte lançamento:

a) **débito de Contas a Pagar e crédito de Veículos.**
b) **débito de Veículos e crédito de Caixa.**
c) **débito de Veículos e crédito de Contas a Receber.**
d) **débito de Contas a Receber e crédito de Veículos.**
e) **débito de Veículos e crédito de Contas a Pagar.**

Como a venda foi feita sem lucro ou prejuízo e o veículo ainda não havia sido depreciado, devemos registrar o valor a receber a débito de Contas a Receber e efetuar a baixa na conta Veículos. Observe que o enunciado do problema não informa se a venda foi à vista ou a prazo, mas a única opção possível envolve venda a prazo.

05. Um lançamento feito corretamente a débito da conta ICMS a Recuperar pode registrar apropriação de ICMS incidente sobre mercadorias

a) **vendidas a revendedor.**
b) **recebidas em consignação.**
c) **adquiridas para revenda.**
d) **vendidas a indústrias.**
e) **vendidas diretamente ao consumidor.**

O ICMS é imposto recuperável, cujo valor incluído no preço de compra pode ser compensado com o ICMS devido em função da venda das mercadorias.

06. Quanto ao seu mecanismo de débito e crédito é certo afirmar que as contas

a) **do passivo exigível são debitadas quando obrigações assumidas são liquidadas.**
b) **do patrimônio líquido são de natureza devedora.**
c) **de ativo são de natureza credora.**
d) **do ativo são debitadas quando há saída de bens ou direitos do patrimônio.**
e) **de passivo exigível são de natureza credora, porque provocam o aumento do patrimônio líquido.**

O saldo das contas do passivo exigível diminui a débito.

07. Um débito efetuado origina aumento do saldo da conta

a) Duplicatas a Pagar.
b) Provisão para o Imposto de Renda.
c) Empréstimos Bancários.
d) Capital Social.
e) Máquinas e equipamentos.

O saldo das contas de ativo aumenta a débito.

08. (Analista/Serpro/Esaf) Os correntistas bancários, atualmente, podem dispor de facilidades nas chamadas contas de livre movimentação ou Bancos Conta Movimento, com limites de saques garantidos por contratos de "cheque especial". Estas contas ora representam ativo contábil, ora representam passivo contábil, dependendo de seu tipo de saldo.

Podemos dizer que a conta de depósitos bancários da empresa, garantida por contrato de cheque especial, é uma conta de passivo quando

a) o saldo da conta no livro Razão da empresa for devedor.
b) o saldo da conta no livro Razão do banco for devedor.
c) o saldo da conta no extrato bancário for credor.
d) o saldo da conta tanto no livro Razão da empresa, como no extrato bancário for credor.
e) o saldo da conta tanto no livro Razão da empresa como no extrato bancário for devedor.

Quando o saldo da conta de depósitos à vista do correntista apresenta saldo devedor no livro Razão do banco, isso significa que este tem um valor a receber do cliente, representado na contabilidade da instituição financeira por uma conta do ativo de saldo devedor (Empréstimos). Para o correntista, o uso do cheque especial aumenta o passivo exigível (Empréstimos Bancários).

Assim, quando a empresa faz uso do cheque especial em um saque, lançamos:

D - Caixa
C - Empréstimos Bancários (PC)

No banco, o lançamento relativo ao saque do cliente é este:

D - Empréstimos (AC)
C - Caixa

09. (ISS-Recife/Esaf/2003) Considerando o método das partidas dobradas, assinale a única opção correta.

a) Para cada fato contábil, teremos um registro indicando que, para cada débito, haverá um ou mais créditos de igual valor, ou ainda, para cada aplicação, haverá uma ou mais origens de igual valor.
b) O método garante o equilíbrio entre as receitas e as despesas, em respeito ao princípio da continuidade da entidade, no tempo, considerando que o mais importante é que a empresa continue funcionando.

c) **Representa uma duplicidade de lançamentos, pois um valor contábil deve ser dividido por dois para localizar o valor correto. Esta é a razão de ser muito pouco utilizado.**

d) **É um método de cálculo relacionado com as definições de fatura e duplicata, quando da emissão das notas fiscais pela venda de mercadorias, ou seja, emite-se a fatura e a duplicata será cobrada.**

e) **Esse método só foi aplicado pelos mercadores de Veneza no século XIV. Atualmente ele só faz parte da história da evolução contábil, porque o método utilizado é o direto.**

Como consequência do uso do método das partidas dobradas:

1 - o valor total dos débitos é sempre igual ao valor total dos créditos;

2 - o total dos saldos devedores é sempre igual ao total dos saldos credores;

3 - o ativo total (devedor) é sempre igual ao passivo total (PE + PL), que é de natureza credora.

Como não há devedor sem credor por igual valor, o registro do valor de uma determinada operação é feito duas vezes: a débito e a crédito.

10. O empresário ou sociedade empresária que adote o sistema de fichas de lançamentos pode substituir o Diário pelo livro

a) **Balancetes Diários e Balanços.**

b) **Razão.**

c) **Caixa.**

d) **Contas Correntes.**

e) **Registro de Inventário.**

Segundo o Código Civil, o empresário ou sociedade empresária que adote o sistema de fichas de lançamentos pode trocar o Diário pelo livro Balancetes Diários e Balanços, observadas as mesmas formalidades extrínsecas exigidas para aquele.

Gabarito

01 - C
02 - B
03 - B
04 - D
05 - C
06 - A
07 - E
08 - B
09 - A
10 - A

Resumo do capítulo 9

Escrituração contábil é a técnica utilizada para o registro dos fatos contábeis.

Um método de escrituração consiste num critério por meio do qual são registrados, em livros próprios, os fatos contábeis. Os mais difundidos são os métodos das partidas simples, das partidas compostas e das partidas dobradas.

O método das partidas dobradas (método digráfico ou digrafia) é adotado universalmente como método de escrituração contábil.

Em decorrência do emprego do método das partidas dobradas, a todo débito (aplicação de recursos) de uma ou mais pessoas corresponde crédito (origem de recursos) de uma ou mais pessoas por igual valor.

Eis o esquema de funcionamento das contas no método digráfico:

Contas	Saldo	
	Aumenta	*Diminui*
Ativo	Débito	Crédito
Passivo Exigível	Crédito	Débito
Patrimônio Líquido	Crédito	Débito
Receita	Crédito	Débito
Despesa	Débito	Crédito

A escrituração contábil pode ser processada de forma manual, maquinizada, mecanizada ou por processamento eletrônico de dados.

O empresário e a sociedade empresária são obrigados a seguir um sistema de contabilidade, com base na escrituração uniforme de seus livros, em correspondência com a documentação respectiva, e a levantar anualmente o balanço patrimonial e o de resultado econômico – quanto às S.A., veja o capítulo sobre as demonstrações contábeis.

Além dos demais livros exigidos por lei, é indispensável o Diário, que pode ser substituído por fichas no caso de escrituração mecanizada ou eletrônica. A escrituração deve ser feita em idioma e moeda corrente nacionais e em forma contábil, por ordem cronológica de dia, mês e ano, sem intervalos em branco, nem entrelinhas, borrões, rasuras, emendas ou transportes para as margens. É permitido o uso de código de números ou de abreviaturas, que constem de livro próprio, regularmente autenticado.

O empresário ou sociedade empresária que adote o sistema de fichas de lançamentos pode substituir o Diário pelo livro Balancetes Diários e Balanços, observadas as mesmas formalidades extrínsecas exigidas para aquele.

A escrituração da sociedade anônima deve ser mantida em registros permanentes, com obediência aos preceitos da legislação comercial e à Lei nº 6.404/76 e aos princípios de contabilidade geralmente aceitos, devendo observar métodos ou critérios contábeis uniformes no tempo e registrar as mutações patrimoniais segundo o regime de competência.

Capítulo 10

Contas

10.1 Conceito

Os elementos que compõem o patrimônio e suas alterações são controlados por meio de contas, cuja função é registrar e expor os bens, os direitos, as obrigações e a situação líquida patrimonial, além das receitas e despesas, com base nas quais são apurados os lucros ou prejuízos decorrentes das atividades da empresa.

Existem contas que registram os bens, os direitos, as obrigações e o patrimônio líquido. São denominadas contas patrimoniais, pois representam os itens que constituem o patrimônio e sua situação líquida. Há também contas de resultado, que indicam as variações positivas (receitas) e negativas (despesas) ocorridas no patrimônio, em virtude das atividades empresariais, e possibilitam a apuração dos lucros ou prejuízos em cada exercício.

Desse modo, para cada bem ou agrupamento de bens, direitos, obrigações ou situação líquida, há uma conta específica. Da mesma forma, as modificações do patrimônio, positivas ou negativas, provocadas peias atividades da empresa são representadas por contas de resultado.

Na linguagem contábil, uma partida consiste no registro a débito ou a crédito de uma conta. Dizem-se partidas dobradas quando o mesmo valor é debitado em uma ou mais contas e creditado em uma ou mais contas. Quer dizer, existe uma partida a débito e uma contrapartida a crédito, por igual valor.

Uma conta pode ser constituída por diversas partidas a débito e a crédito. Se o total lançado a débito é superior ao total lançado a crédito, diz-se que ela tem saldo devedor. Se o total lançado a crédito supera o total a débito, o saldo é credor.

10.2 Classificação das contas

1 – Quanto aos elementos que registram, as contas podem ser divididas assim:

a) *patrimoniais* – registram os bens, os direitos, as obrigações e a situação líquida;

b) *de resultado* – registram as receitas e as despesas;

c) *de compensação* – registram os principais atos administrativos. De um modo geral, as empresas não utilizam contas de compensação. Todavia, por determinação do Banco Central do Brasil, as instituições financeiras são obrigadas a escriturar, por meio de contas de compensação, os atos administrativos relevantes. As pessoas jurídicas de direito público também são obrigadas, por lei, a utilizar contas de compensação.

2 – Quanto à natureza do saldo, as contas podem ser:

a) *devedoras* – são de natureza devedora as contas do ativo, de despesa, retificadoras do passivo exigível e retificadoras do patrimônio líquido;

b) *credoras* – são de natureza credora as contas do passivo exigível, do patrimônio líquido, de receita e retificadoras do ativo.

Conta retificadora, também denominada conta redutora, diminutiva ou negativa, é a que tem a função de reduzir o saldo de outra conta, como é o caso das contas Depreciação Acumulada (retificadora do ativo) e Capital a Realizar (retificadora do patrimônio líquido).

3 – Quanto à variação na natureza do saldo, as contas podem ser:

a) *estáveis* – são as contas cujo saldo só pode ser devedor ou credor, sem variação (essa é a regra);

b) *instáveis* – são as contas cujo saldo ora pode ser devedor, ora, credor. É o caso das contas: Resultado do Exercício, Mercadorias, quando utilizada com função mista, Contas Correntes, que registra débitos e créditos com um mesmo cliente ou fornecedor.

4 – Quanto à movimentação que sofrem, as contas podem ser:

a) *unilaterais* – em regra, recebem registro apenas a débito ou apenas a crédito. É o caso das contas Capital Social, em geral creditada, e Veículos, normalmente debitada. A conta Capital Social eventualmente pode ser debitada, em virtude, por exemplo, da saída de um sócio da sociedade. Ainda assim, ela é conta unilateral, pois a regra é que seja creditada;

b) *bilaterais* – são contas que regularmente recebem registro tanto a débito quanto a crédito. É o caso das contas Caixa e Fornecedores.

5 – Quanto à necessidade de desdobramento ou divisão, as contas podem ser:

a) *sintéticas* – são as contas não divididas em subcontas;

b) *analíticas* – são as contas divididas em subcontas. A conta Bancos Conta Movimento, por exemplo, normalmente é desdobrada em subcontas, de acordo com o número de instituições financeiras em que a empresa mantém conta bancária (Banco do Brasil S.A., Caixa Econômica Federal). O total dos saldos das subcontas deve ser igual ao saldo da conta.

10.3 Elementos essenciais da conta

No livro Razão há o controle do movimento a débito, do movimento a crédito e do saldo de cada conta:

Título da Conta:

Data	Histórico	Débito	Crédito	Saldo D/C

Considerando a ficha anterior, os elementos essenciais da conta são:

1 - título (nome);
2 - data da ocorrência do fato contábil;
3 - histórico do fato contábil;
4 - valor debitado;
5 - valor creditado;
6 - saldo.

Para efeitos didáticos, a conta é representada em forma de um "T", denominado razonete por ser uma representação resumida de uma página do livro Razão:

Título da Conta

Débito	Crédito
Saldo Devedor	Saldo Credor

Esta é a forma mais usual de apresentação de uma conta e reúne os seguintes elementos:

1 - título;
2 - valor debitado;
3 - valor creditado;
4 - saldo.

Vejamos 2 exemplos de contas resumidas:

Caixa

4.000	500
200	1.700
2.000	

Fornecedores

1.500	3.000
300	
	1.200

A conta Caixa tem saldo devedor de 2.000, e a Fornecedores, saldo credor de 1.200.

Vejamos um exemplo de controle das contas por meio de razonetes.

Os fatos contábeis apresentados em seguida são relativos a uma empresa em seu 1° mês de atividades:

01. Constituição da sociedade com o capital social inicial realizado integralmente em dinheiro = 5.000.
02. Compra à vista de móveis e utensílios de escritório = 500.
03. Depósito bancário = 2.000.
04. Compra a prazo de mercadorias, com aceite de duplicatas = 3.000.
05. Compra à vista de mercadorias, mediante pagamento em moeda = 1.000.

06. Compra à vista de veículos para uso, com pagamento em cheque = 600.
07. Pagamento em moeda de parte da dívida com fornecedores de mercadorias = 700.
08. Saque bancário = 1.200.
09. Obtenção de um empréstimo bancário = 2.500.
10. Pagamento em cheque da parte restante da dívida com os fornecedores = 2.300.

Caixa	
5.000	500
1.200	2.000
	1.000
	700
2.000	

Capital Social	
	5.000

Móveis e Utensílios	
500	

Bancos Conta Movimento	
2.000	600
2.500	1.200
	2.300
400	

Mercadorias	
3.000	
1.000	
4.000	

Duplicatas a Pagar	
700	3.000
2.300	
	0

Veículos	
600	

Empréstimos Bancários	
	2.500

10.4 Balancete de verificação

O balancete de verificação relaciona todas as contas de acordo com a natureza do saldo. Independentemente de serem patrimoniais ou de resultado, retificadoras ou não, as contas são apresentadas em duas colunas, uma devedora e a outra credora. As contas com saldo igual a zero não precisam ser demonstradas.

A finalidade do balancete de verificação é demonstrar a correta aplicação do método das partidas dobradas. Se para cada débito em uma ou mais contas houve crédito de igual valor em uma ou mais contas, então o total devedor deve ser igual ao total credor. Caso isto não ocorra, existirá algum erro no uso do método digráfico.

O balancete de verificação é feito a partir do livro Razão, do qual são extraídos os saldos para a sua elaboração. O livro Diário não apresenta os saldos das contas. Sua preocupação principal é com o registro das operações em rigorosa ordem cronológica, o que faz deste livro um emaranhado de informações de pouca utilidade para a elaboração de relatórios e demonstrações contábeis.

Com base nos saldos dos razonetes do problema anterior, vejamos o balancete de verificação:

Contas	Natureza do Saldo	
	Devedora	Credora
Caixa	2.000	
Capital Social		5.000
Móveis e Utensílios	500	
Bancos Conta Movimento	400	
Mercadorias	4.000	
Veículos	600	
Empréstimos Bancários		2.500
Totais	7.500	7.500

Erros Identificáveis no Balancete de Verificação – Os erros que podem ser identificados mediante a elaboração do balancete são:

1 - se o registro for feito só a débito, sem o crédito correspondente, ou vice-versa (1 débito de 10 sem o crédito correspondente de 10), a diferença entre os totais devedores e credores será equivalente ao valor não debitado ou creditado;

2 - se em vez de debitar uma conta e creditar outra o contabilista debitar ou creditar as duas contas (2 débitos de 10, quando o correto seria debitar 10 e creditar 10), a diferença entre os totais devedores e credores será correspondente ao dobro do valor lançado errado;

3 - se o contabilista registrar a débito ou a crédito um valor e, em contrapartida, lançar duas vezes igual valor a débito ou a crédito (um débito de 10 e dois créditos de 10 cada, quando o correto seria registrar 10 a débito e 10 a crédito), a diferença entre os totais devedores e credores do balancete corresponderá ao valor debitado ou creditado a mais.

Se houver erro na transposição de contas do livro Razão, quando da elaboração do balancete, os totais devedores e credores não serão iguais.

O balancete de verificação não detecta todos os erros cometidos na escrituração, mas apenas os decorrentes da incorreta aplicação do método das partidas dobradas ou ocorridos na transposição de contas do Razão. Se no lugar de debitar a conta Caixa o contabilista debitar a conta Bancos Conta Movimento, este erro no uso das contas não será identificado pelo balancete de verificação. Se o lançamento de um fato contábil foi omitido, não há como se descobrir a omissão por intermédio do balancete. Ele também não consegue identificar os lançamentos feitos em duplicidade e as inversões de lançamentos.

Questões comentadas

01. Os saldos das contas Caixa e Bancos Conta Movimento no dia 01.05.X1 eram, respectivamente, de 70.000 e 240.000. Sabendo-se que, no período:

– foram feitos depósitos bancários no montante de 500.000;

– foram feitos saques em conta corrente bancária no valor de 580.000, em dinheiro;

– não foram feitos outros créditos na conta Caixa;

– no dia 31.05.X1, o saldo da conta Caixa era de 150.000,

pode-se afirmar que o total de débitos na conta Caixa no mês de maio e que o saldo da conta Bancos Conta Movimento eram, em 31.05.X1, respectivamente, de

a) **70.000 e 160.000.**
b) **150.000 e 160.000.**
c) **500.000 e 500.000.**
d) **580.000 e 160.000.**
e) **580.000 e 500.000.**

Os lançamentos contábeis seriam os seguintes:

Depósitos bancários no montante de 500.000:

D - Bancos Conta Movimento
C - Caixa 500.000

Saques em conta corrente bancária no valor de 580.000, em dinheiro:

D - Caixa
C - Bancos Conta Movimento 580.000

Assim, teríamos as seguintes posições nas duas contas:

Caixa	
70.000	500.000
580.000	
150.000	

Bancos Conta Movimento	
240.000	580.000
500.000	
160.000	

Observe que o valor do saldo inicial de 70.000 da conta Caixa não representa débito do período, pois já estava lançado na conta no início do mês considerado.

02. Ao fim do expediente de um dia de trabalho, um empregado da empresa X furtou-lhe todo o dinheiro existente em cofre. Os fatos contábeis ocorridos naquele dia foram os seguintes:

- **recolhimento de contribuição à Previdência Social no valor de 300.000, acrescido de 10% de multa moratória, feito mediante cheque;**
- **recebimento de clientes, decorrente de duplicatas conservadas em carteira, no valor de 200.000;**
- **fornecimento de vales a empregados, no valor de 100.000;**
- **pagamento de despesas diversas – 50.000.**

Sabendo-se que o saldo de caixa do dia anterior era de 320.000, conclui-se que o empregado furtou

a) 40.000.
b) 50.000.
c) 70.000.
d) 200.000.
e) 370.000.

Em razão dos fatos acima, foram feitos estes lançamentos:

Recolhimento de contribuição à Previdência Social no valor de 300.000, acrescido de 10% de multa moratória, feito mediante cheque:

D - Contribuição Social a Pagar	300.000	
D - Despesa de Juros	30.000	
C - Bancos Conta Movimento		330.000

Recebimento de clientes, decorrente de duplicatas conservadas em carteira, no valor de 200.000:

D - Caixa	
C - Clientes	200.000

Fornecimento de vales a empregados, no valor de 100.000:

D - Adiantamentos a Empregados	
C - Caixa	100.000

Pagamento de despesas diversas – 50.000:

D - Despesas Diversas	
C - Caixa	50.000

O empregado furtou o saldo existente na conta Caixa, após os lançamentos anteriores:

Caixa

SI 320.000	100.000
200.000	50.000
370.000	

03. Assinale a opção que identifica, pelos números de ordem, exclusivamente contas que têm saldo de natureza devedora, constantes da relação a seguir:

01 - Caixa

02 - Duplicatas a Pagar

03 - Duplicatas a Receber

04 - Duplicatas Descontadas

05 - Imóveis de Uso

06 - Máquinas

07 - Móveis e Utensílios

08 - Notas Promissórias a Pagar

09 - Salários Pagos Antecipadamente

10 - Veículos de Uso

a) 1, 3, 5, 7, 9

b) 2, 4, 6, 8, 10

c) 1, 2, 3, 4, 5

d) 6, 7, 8, 9, 10

e) 3, 4, 5, 6, 7

Quanto à natureza do saldo, uma conta pode ser devedora ou credora. Enquanto a primeira é aquela cujo saldo é aumentado a débito, a segunda aumenta a crédito. As contas do ativo são de natureza devedora, mas as retificadoras do ativo são de natureza credora. As contas do passivo exigível e do patrimônio líquido são de natureza credora, exceto suas contas retificadoras (ou redutoras), que são de natureza devedora.

Dessa forma temos a seguinte classificação:

01 - Caixa – devedora, ativo
02 - Duplicatas a Pagar – credora, passivo
03 - Duplicatas a Receber – devedora, ativo
04 - Duplicatas Descontadas – credora, retificadora do ativo
05 - Imóveis de Uso – devedora, ativo
06 - Máquinas – devedora, ativo
07 - Móveis e Utensílios – devedora, ativo
08 - Notas Promissórias a Pagar – credora, passivo
09 - Salários Pagos Antecipadamente – devedora, ativo (despesa antecipada)
10 - Veículos de Uso – devedora, ativo

04. O saldo credor da conta Caixa

a) é inadmissível numa escrituração regular e correta.
b) pode ocorrer nos casos de fornecimento de vales a empregados.
c) pode ocorrer nos casos de omissão de escrituração de compras à vista.
d) pode ocorrer nos casos de lançamento em duplicidade de vendas à vista.
e) pode ocorrer nos casos de desfalques de dinheiro sofridos pela empresa.

Por ser do ativo, a conta Caixa é devedora. A débito dela são registradas as entradas de dinheiro em tesouraria e a crédito, as saídas. Logo, o saldo deve ser devedor, representando o dinheiro ainda existente na tesouraria da empresa.

O saldo credor da conta Caixa significa que houve erro na escrituração.

Quando os agentes do Fisco identificam saldo credor na conta Caixa, a legislação tributária manda presumir a omissão de receita tributável, considerando que o contribuinte registrou a saída de recursos cuja entrada não foi contabilizada, com o objetivo de não pagar o tributo devido.

	X1	***X2***
Ativo		
Caixa	**700**	**7.400**
Bancos	**1.600**	**1.600**
Duplicatas a Receber	**4.400**	**2.000**
Veículos	**5.300**	**-**
	12.000	**11.000**

Passivo		
Fornecedores	1.600	600
Patrimônio Líquido		
Capital	10.000	10.000
Reservas	400	400
	12.000	11.000

05. Considerando os dados acima, pode-se afirmar que as operações realizadas no período foram as seguintes:

a) recebimento de Duplicatas a Receber no montante de 1.000 e pagamento de Duplicatas a Pagar no valor de 2.400.

b) venda de veículos por 5.300 e recebimento de duplicatas no valor de 2.400.

c) recebimento de Duplicatas a Receber no valor de 2.400, pagamento a Fornecedores no valor de 1.000 e venda de veículo por 6.000.

d) venda de veículo por 5.300, pagamento a Fornecedores no valor de 1.000 e recebimento de Duplicatas a Receber no valor de 2.400.

e) venda de veículo por 6.000, pagamento de Duplicatas a Receber no valor de 1.000 e recebimento de Fornecedores no valor 2.400.

Pela diferença entre os valores de X1 e X2, concluímos que a conta Caixa sofreu aumento do saldo de 6.700; Duplicatas a Receber, redução de 2.400; Veículos, redução de 5.300; e Fornecedores, redução de 1.000. As demais contas não tiveram seus saldos alterados. O aumento do saldo da conta Caixa representa entrada de dinheiro em tesouraria. A redução em Duplicatas a Receber indica que duplicatas foram recebidas. A redução em Veículos mostra que os veículos foram baixados. Como não houve alteração no patrimônio líquido, deduz-se que a venda dos veículos foi realizada pelo valor de custo. A redução do saldo da conta Fornecedores demonstra o pagamento de dívidas a fornecedores.

06. Itens

- Título
- Estorno
- Ativo
- Data da Operação
- Saldo
- Situação Líquida
- Valor do Débito
- Valor do Crédito
- Local

Os elementos essenciais da conta constantes dos itens relacionados são em números de

a) seis.

b) sete.

c) quatro.

d) oito.

e) cinco.

No controle de uma conta, os requisitos considerados indispensáveis são denominados "elementos essenciais da conta". Assim, utilizando-se uma ficha para o controle de determinada conta, nela devem constar os seguintes elementos componentes de sua estrutura:

Nome da Conta (1):

Data (2)	Histórico (3)	Valor do Débito (4)	Valor do Crédito (5)	Saldo D/C (6)

Desses elementos essenciais, num total de seis, apenas cinco são apresentados na questão.

07. Considere os dados a seguir:

01.05.X3 – Vendas à vista	**4.000.000**
01.05.X3 – Vendas a prazo	**8.000.000**
01.05.X3 – Compras a prazo	**2.400.000**
01.05.X3 – Pagamento de duplicatas	**5.000.000**
01.05.X3 – Depósito bancário	**2.800.000**
01.05 X3 – Recebimento de duplicata	**3.800.000**
02.05.X3 – Saldo inicial	**100.000**

O saldo final de Caixa, em 30.04.X3, era de

a) **200.000, devedor.**
b) **nihil (nada, zero).**
c) **100.000, credor.**
d) **100.000, devedor.**
e) **200.000, credor.**

O saldo final em 30.04.X3 é igual ao saldo inicial em 01.05.X3. Após efetuarmos os registros dos fatos contábeis indicados, a conta Caixa apresentará a seguinte configuração no dia 01.05.X3:

Caixa

SI ?	5.000.000
4.000.000	2.800.000
3.800.000	
100.000	

O saldo final em 01.05.X3 é igual ao saldo inicial em 02.05.X3. Assim, o saldo inicial em 01.05.X3 (final em 30.04.X3) era de 100.000:

Caixa

SI 100.000	5.000.000
4.000.000	2.800.000
3.800.000	
100.000	

08. Um registro a débito da conta Aluguéis a Pagar representa

a) um decréscimo do ativo.
b) uma redução do patrimônio líquido.
c) uma redução no passivo exigível.
d) um aumento do patrimônio líquido.
e) um aumento do ativo.

A conta Aluguéis a Pagar é do passivo exigível, que diminui a débito.

09. Assinale a alternativa que contém a assertiva correta.

a) A conta Salários a Pagar é uma conta de despesa, pois representa a parte dos salários que ainda não foi paga.
b) A conta Fornecedores tem saldo credor, porque representa um débito da empresa.
c) A conta Clientes tem saldo devedor, porque representa um débito da empresa.
d) A conta Fornecedores representa uma dívida da empresa, por isso é uma conta de saldo devedor.
e) A conta Clientes representa um direito da empresa, por isso é uma conta de saldo credor.

A conta Salários a Pagar é do passivo exigível e representa dívida decorrente de salários incorridos e não pagos.

A conta Fornecedores é de natureza credora, do passivo exigível, e representa os débitos da empresa com seus fornecedores de mercadorias/serviços. A palavra "débitos", neste caso, deve ser entendida como "dívidas" e não como lançamento a débito da conta, em sua movimentação.

A conta Clientes tem saldo devedor, mas representa um crédito, quer dizer, um valor a receber.

10. Na conferência física do dinheiro depositado em cofre, verificou-se que havia ali 300, enquanto que o saldo contábil da conta Caixa era de 400. Justificou-se a divergência com a seguinte constatação:

a) houve omissão de escrituração de vendas no valor de 100.
b) uma nota de compra de 50 foi escriturada como sendo de venda.
c) um adiantamento salarial de 100 foi escriturado duas vezes.
d) um cheque emitido para suprimento de caixa, no valor de 100, não foi escriturado.
e) houve omissão de escrituração de compras no valor de 50.

O saldo contábil da conta Caixa está maior que o real porque o contabilista escriturou uma compra, que provoca a saída de dinheiro, como se fosse uma venda, que gera a entrada de numerário. Além de não lançar a saída de 50 para o pagamento da compra, o contabilista registrou a entrada de 50, como se houvesse uma venda. Por isto, a diferença é o dobro do valor lançado errado.

Na alternativa A, a omissão de escrituração de venda no valor de 100 deixaria o saldo contábil da conta Caixa menor em 100.

Na alternativa C, um adiantamento salarial de 100 escriturado duas vezes provocaria uma redução indevida na conta Caixa e o seu saldo contábil estaria a menor em 100.

Na alternativa D, um cheque não escriturado, emitido para suprimento de caixa no valor de 100, provocaria a redução do saldo contábil da conta Caixa em 100.

Na alternativa E, a omissão de escrituração de compras no valor de 50 causaria o aumento no saldo contábil da conta Caixa em 50, pois este valor não teria sido reduzido do saldo da conta.

11. É conta patrimonial a que indica:

a) o custo dos produtos vendidos por indústria.
b) os impostos já pagos incidentes sobre vendas.
c) as vendas realizadas num período.
d) o ICMS a recolher ao estado.
e) o encargo de depreciação de bens do ativo não circulante.

São contas patrimoniais as do ativo, passivo exigível e patrimônio líquido.

As contas correspondentes às alternativas A, C e E são de resultado.

12. Capital Social e Capital a Realizar são contas do patrimônio líquido. Em relação a elas é correto afirmar:

a) ambas possuem saldo devedor.
b) ambas possuem saldo credor.
c) a primeira tem saldo credor e a segunda, devedor.
d) a primeira tem saldo devedor e a segunda, credor.
e) a primeira é retificadora da segunda.

Capital a Realizar é conta retificadora do patrimônio líquido. Retifica o saldo da conta Capital Social.

13. Se as somas das colunas dos saldos devedores e credores de um balancete de verificação forem iguais, pode-se chegar à conclusão de que não houve

a) omissão de lançamentos.
b) duplicidade de lançamentos.
c) erro na transposição de saldos do livro Razão.
d) erro na intitulação ou na classificação das contas.
e) inversão de lançamentos.

O balancete de verificação não identifica todos os erros cometidos na escrituração, mas apenas os decorrentes da incorreta aplicação do método das partidas dobradas ou da transposição de contas do Razão.

14. Num balancete, a soma da coluna de débito ultrapassou em 100.000 a soma da coluna de crédito.

Não justifica o fato:

a) omissão de uma conta com saldo credor de 100.000.
b) lançamento de uma conta com saldo credor de 200.000 como se fosse de 100.000.
c) lançamento de uma conta com saldo devedor de 100.000 como se fosse de 200.000.
d) lançamento de uma conta retificadora do ativo com saldo de 50.000 na coluna de débito.
e) lançamento de uma conta retificadora do patrimônio líquido com saldo de 100.000 na coluna de débitos.

As contas retificadoras do patrimônio líquido têm saldo devedor. Portanto, realmente devem figurar na coluna devedora do balancete. É o caso das contas Capital a Realizar e Prejuízos Acumulados.

15. (TRF/Esaf) O Mercado de Artesanato Local mantém conta corrente no Banco da Terra S/A. Em 31 de agosto recebeu o extrato do mês com saldo credor de R$ 38.800,00. Como o livro Razão apresentava na conta Bancos Conta Movimento um saldo devedor de R$ 24.000,00, a empresa mandou fazer uma conciliação.

Os dados colhidos para conciliação constaram dos seguintes fatos:

1. **um cheque de R$ 600,00, recebido de clientes e depositado em 20.08, foi devolvido por insuficiência de fundos;**
2. **três cheques de R$ 1.200,00, 5.500,00 e 2.000,00, emitidos para pagamentos a terceiros, não foram apresentados;**
3. **um cheque de R$ 700,00 foi debitado ao Mercado, por engano do banco;**
4. **um depósito de R$ 200,00 foi erroneamente creditado a outro correntista;**
5. **uma cobrança de duplicatas, emitidas pelo Mercado, no valor de R$ 8.000,00 fora feita pelo banco, mas não houve emissão de aviso a tempo;**
6. **no extrato aparecem despesas bancárias de R$ 400,00, ainda não contabilizadas pelo Mercado.**

Após analisar todos esses fatos, o contador comunicou à administração que a conta Bancos Conta Movimento deverá ir a balanço com o saldo de

a) R$ 16.400,00.
b) R$ 23.300,00.
c) R$ 31.000,00.
d) R$ 38.800,00.
e) R$ 46.600,00.

Os itens 1, 5 e 6 devem ser objeto de ajuste na conta Bancos Conta Movimento, pelos motivos indicados em seguida.

1. Um cheque de R$ 600,00, recebido de clientes e depositado em 20.08, foi devolvido por insuficiência de fundos.

Na contabilidade da empresa Mercado de Artesanato Local, deve ser feito o estorno do valor do cheque, na conta Bancos Conta Movimento, que terá seu saldo reduzido.

2. Três cheques de R$ 1.200,00, 5.500,00 e 2.000,00, emitidos para pagamentos a terceiros, não foram apresentados.

O fato de os cheques ainda não terem sido apresentados ao banco pelos beneficiários justifica parte da diferença entre o saldo contábil e o saldo apresentado no extrato bancário. Apesar disso, nenhum ajuste deve ser feito pelo Mercado.

3. Um cheque de R$ 700,00 foi debitado ao Mercado, por engano do banco.

Neste caso, a correção deve ser feita pelo banco. A conta Bancos Conta Movimento não é afetada por este erro, uma vez que o cheque não foi contabilizado pela empresa Mercado.

4. Um depósito de R$ 200,00 foi erroneamente creditado a outro correntista.

Novamente a correção deve ser feita apenas pelo banco, que cometeu o erro. Na contabilidade da empresa Mercado, presume-se que o valor foi lançado corretamente, na conta Bancos Conta Movimento.

5. Uma cobrança de duplicatas, emitidas pelo Mercado, no valor de R$ 8.000,00 fora feita pelo banco, mas não houve emissão de aviso a tempo.

Em função da falta de aviso, a contabilidade da empresa ainda não registrou o valor recebido. Ao tomar conhecimento do fato, o contabilista deve aumentar o saldo da conta Bancos Conta Movimento.

6. No extrato aparecem despesas bancárias de R$ 400,00, ainda não contabilizadas pelo Mercado.

As despesas bancárias devem ser registradas na empresa, reduzindo-se o saldo da conta Bancos Conta Movimento.

Banco C/ Movimento	
24.000	600
8.000	400
31.000	

16. (AFRF/Esaf) A empresa Andaraí S/A extraiu de seu balancete o seguinte elenco resumido de contas patrimoniais:

Ações e Participações	**R$ 3.000,00**
Adiantamento a Diretores	**R$ 500,00**
Bancos Conta Movimento	**R$ 2.000,00**
Caixa	**R$ 500,00**
Despesas com Pesquisa	**R$ 2.500,00**
Duplicatas a Pagar	**R$ 300,00**

Duplicatas a Receber	**R$ 3.000,00**
Empréstimos e Financiamentos Obtidos	**R$ 10.000,00**
Fornecedores	**R$ 5.000,00**
Imóveis	**R$ 6.000,00**
Mercadorias	**R$ 3.000,00**
Máquinas e Equipamentos	**R$ 1.700,00**
Poupança	**R$ 1.000,00**
Receitas Antecipadas	**R$ 6.500,00**
Seguros a Vencer	**R$ 800,00**
Títulos a Pagar	**R$ 2.000,00**
Veículos	**R$ 1.000,00**

Se agruparmos as contas acima por natureza contábil, certamente encontraremos uma diferença entre a soma dos saldos credores e devedores.

Assinale a opção que indica o valor correto.

a) R$ 1.200,00 é a diferença devedora.
b) R$ 1.200,00 é a diferença credora.
c) R$ 1.800,00 é a diferença credora.
d) R$ 17.300,00 é a soma dos saldos credores.
e) R$ 22.000,00 é a soma dos saldos devedores.

Balancete de Verificação

	Devedor	Credor
Ações e Participações	3.000,00	
Adiantamento a Diretores	500,00	
Bancos Conta Movimento	2.000,00	
Caixa	500,00	
Despesas com Pesquisa	2.500,00	
Duplicatas a Pagar		300,00
Duplicatas a Receber	3.000,00	
Empréstimos e Financiamentos obtidos		10.000,00
Fornecedores		5.000,00
Imóveis	6.000,00	
Mercadorias	3.000,00	
Máquinas e Equipamentos	1.700,00	
Poupança	1.000,00	
Receitas Antecipadas		6.500,00
Seguros a Vencer	800,00	
Títulos a Pagar		2.000,00
Veículos	1.000,00	
Total	25.000,00	23.800,00

A alternativa indicada como resposta deveria ser mais clara, especificando que a diferença é favorável à coluna devedora do balancete.

17. (TFC/SFC/Esaf) Os procedimentos contábeis utilizados no método das partidas dobradas exigem que se registrem os investimentos da atividade em contrapartida com as respectivas fontes de financiamento, formando-se, com isso, um fundo de valores positivos e negativos que se contrapõem.

Desse modo, quando é elaborado um balancete de verificação no fim de determinado período, o fundo de valores positivos, do ponto de vista contábil, estará representado pela soma

a) dos bens, dos direitos e das despesas.
b) dos bens e dos direitos.
c) dos bens, dos direitos e das receitas.
d) do ativo e do patrimônio líquido.
e) do patrimônio líquido.

No balancete, a disposição das contas é feita de acordo com a natureza dos saldos. Do lado devedor, normalmente temos as contas do ativo e despesa; do credor, as contas do passivo exigível, patrimônio líquido e receita:

Ativo + Despesas = Passivo Exigível + Patrimônio Líquido + Receitas

Consideradas também as contas retificadoras, tem-se a fórmula abaixo:

Ativo + Despesas + Ret. de Passivo + Ret. de PL = Passivo + PL + Receitas + Ret. Ativo

18. (TFC/SFC/Esaf) No balancete de verificação da empresa Gaivota, levantado em 31.12.X1, assim se apresentavam as contas:

Bancos	**10**
Clientes	**20**
Capital a Realizar	**50**
Capital	**100**
Salários a Pagar	**10**
Caixa	**15**
Mercadorias	**40**
Empréstimos Obtidos	**40**
Prejuízos Acumulados	**20**
Fornecedores	**5**
Soma	**310**

Com base nesse balancete, conclui-se que:

a) a soma da coluna 1 (saldos devedores) do balancete é 85.
b) a soma da coluna 2 (saldos credores) do balancete é 105.
c) o valor do ativo patrimonial é de 155.
d) o valor do passivo patrimonial é de 65.
e) o valor do patrimônio líquido é de 30.

É necessário elaborar o balancete de verificação, listando todas as contas de acordo com a natureza de seus saldos:

Contas	Saldos	
	Devedores	Credores
Bancos	10	
Clientes	20	
Capital a Realizar	50	
Capital		100
Salários a Pagar		10
Caixa	15	
Mercadorias	40	
Empréstimos Obtidos		40
Prejuízos Acumulados	20	
Fornecedores		5
Total	155	155

Os valores do ativo, passivo e patrimônio líquido são:

Ativo		*Passivo Exigível*	
Caixa	15	Salários a Pagar	10
Bancos	10	Empréstimos Obtidos	40
Clientes	20	Fornecedores	5
Mercadorias	40		55
		Patrimônio Líquido	
		Capital	100
		Capital a Realizar	(50)
		Prejuízos Acumulados	(20)
			30
Total	85	Total	85

19. (TFC/Esaf) Considerando as regras fundamentais da digrafia contábil, que determina o registro da aplicação dos recursos simultaneamente e em valores iguais às respectivas origens, temos como correta a seguinte equação contábil geral:

a) Ativo = Passivo + Capital Social + Despesas – Receitas
b) Ativo + Receitas = Capitai Social + Despesas + Passivo
c) Ativo – Passivo = Capital Social + Receitas + Despesas
d) Ativo + Capital Social + Receitas = Passivo + Despesas
e) Ativo + Despesas = Capital Social + Receitas + Passivo

As contas do ativo e de despesa são de natureza devedora, enquanto a conta Capital Social, as contas de receita e do passivo (exigível) são de natureza credora.

Se considerarmos as contas retificadoras, teremos esta fórmula:

Ativo + Despesas + Ret. de Passivo + Ret. de PL = Passivo + PL + Receitas + Ret. Ativo

20. (TFC/Esaf/Adaptada) Os títulos que estão relacionados abaixo em ordem alfabética constam do Plano de Contas da empresa S/A Mera & Simples.

Ações de Coligadas
Ações em Tesouraria
Capital a Integralizar
Capital Social
Depósito Bancário
Despesas Antecipadas
Depreciação Acumulada
Duplicatas a Pagar
Duplicatas a Receber
Empréstimos Bancários
Estoque de Mercadorias
Receitas Antecipadas
Venda de Mercadorias

Observando-se a relação acima podemos dizer que ela contém

a) 01 conta de passivo, 05 contas de ativo e 07 contas de patrimônio líquido.
b) 02 contas integrais credoras, 05 contas integrais devedoras e 06 contas diferenciais.
c) 03 contas de resultado e 10 contas patrimoniais.
d) 06 contas de saldos credores e 07 contas de saldos devedores.
e) 03 contas de agente consignatário, 04 contas de agente correspondente e 06 contas do proprietário.

As teorias das contas justificam o funcionamento das contas nos lançamentos e sua função na representação dos elementos patrimoniais e de resultado. As teorias mais conhecidas são: a Patrimonialista, a Personalista e a Materialista.

De acordo com a Teoria Patrimonialista, a mais influente atualmente, as contas são divididas em:

1 - patrimoniais – contas do ativo, passivo exigível e situação líquida;
2 - de resultado – contas de receita e despesa.

A Teoria Personalista divide as contas em:

1 - contas dos agentes consignatários – contas que representam bens;
2 - contas dos correspondentes ou "agentes" correspondentes – contas que representam direitos ou obrigações;
3 - contas do proprietário – contas de situação líquida, receita e despesa.

A Teoria Materialista divide as contas em:

1 - contas integrais – contas de ativo e passivo exigível;
2 - contas diferenciais – contas de situação líquida, receita e despesa.

Contas	*Natureza do Saldo*	*Classificação*
Ações de Coligadas	devedora	ativo
Ações em Tesouraria	devedora	retificadora de patrimônio líquido
Capital a Integralizar	devedora	retificadora de patrimônio líquido
Capital Social	credora	patrimônio líquido
Depósito Bancário	devedora	ativo
Despesas Antecipadas	devedora	ativo
Depreciação Acumulada	credora	retificadora de ativo
Duplicatas a Pagar	credora	passivo exigível
Duplicatas a Receber	devedora	ativo
Empréstimos Bancários	credora	passivo exigível
Estoque de Mercadorias	devedora	ativo
Receitas Antecipadas	credora	passivo exigível
Venda de Mercadorias	credora	receita

21. (TRF/Esaf/2003) A empresa Primavera Ltda., no encerramento do exercício de 2002, obteve as seguintes informações, conforme segue:

Adiantamento a Fornecedores	**1.000,00**
Adiantamento de Clientes	**2.000,00**
Ativo Imobilizado	**20.000,00**
Capital Social	**29.000,00**
Contas a Pagar	**40.000,00**
Depreciação Acumulada	**2.000,00**
Despesas Antecipadas	**1.000,00**
Disponibilidades	**1.000,00**
Duplicatas a Receber	**30.000,00**
Estoques	**20.000,00**
Realizável a Longo Prazo	**2.000,00**
Reserva Legal	**2.000,00**

Assinale a opção correta, que corresponde ao valor do ativo que estará presente no balanço patrimonial.

a) R$ 71.000,00.
b) R$ 72.000,00.
c) R$ 73.000,00.
d) R$ 74.000,00.
e) R$ 75.000,00.

Em ordem decrescente de grau de liquidez, as contas do ativo são as seguintes:

Disponibilidades	1.000,00
Duplicatas a Receber	30.000,00
Adiantamento a Fornecedores	1.000,00
Estoques	20.000,00
Despesas Antecipadas	1.000,00
Realizável a Longo Prazo	2.000,00
Ativo Imobilizado	20.000,00
Depreciação Acumulada	(2.000,00)
	73.000,00

22. (ISS-Fortaleza/Esaf/2003) Observando a lista de contas abaixo, indique a opção correta, que informa o valor total do ativo.

Adiantamento a Fornecedores	**2.000,00**
Adiantamento de Clientes	**1.000,00**
Ativo imobilizado Bruto	**20.000,00**
Capital Social	**28.000,00**
Contas a Pagar	**40.000,00**
Depreciação Acumulada	**2.000,00**
Disponibilidades	**1.000,00**
Duplicatas a Receber	**50.000,00**
Estoques	**38.000,00**
Lucros Acumulados	**38.000,00**
Reserva Legai	**2.000,00**

a) **R$ 105.000,00.**

b) **R$ 107.000,00.**

c) **R$ 109.000,00.**

d) **R$ 111.000,00.**

e) **R$ 113.000,00.**

Considerada a ordem decrescente de grau de liquidez, o ativo tem esta composição:

Disponibilidades	1.000,00
Duplicatas a Receber	50.000,00
Adiantamento a Fornecedores	2.000,00
Estoques	38.000,00
Ativo Imobilizado Bruto	20.000,00
Depreciação Acumulada	(2.000,00)
Ativo total	109.000,00

23. (ISS-Recife/Esaf/2003) A empresa "Z" Ltda., no encerramento do exercício de 2002, obteve as seguintes informações:

Adiantamento a Fornecedores	**500,00**
Adiantamento de Clientes	**1.000,00**
Ativo Imobilizado Bruto	**20.000,00**
Capital Social	**26.500,00**
Contas a Pagar	**40.000,00**
Depreciação Acumulada	**2.000,00**
Disponibilidades	**1.000,00**
Duplicatas a Receber	**50.000,00**
Reserva Legal	**2.000,00**

Considerando somente estas informações, assinale a única opção correta, correspondente ao valor do ativo.

a) **R$ 69.000,00.**

b) **R$ 69.500,00.**

c) **R$ 72.000,00.**

d) **R$ 73.000,00.**

e) **R$ 74.500,00.**

Observada a ordem decrescente de grau de liquidez, o ativo tem esta composição:

Disponibilidades	1.000,00
Adiantamento a Fornecedores	500,00
Duplicatas a Receber	50.000,00
Ativo Imobilizado Bruto	20.000,00
Depreciação Acumulada	(2.000,00)
Ativo total	69.500,00

24. (ISS-Recife/Esaf/2003) Com base somente nas informações abaixo, em 31 de dezembro de 2002, com todas as contas do balanço presentes na listagem, indique o lucro líquido do exercício da empresa.

Caixa	**70.000,00**
Capital Social	**125.000,00**
Depreciação Acumulada	**55.000,00**
Duplicatas a Receber	**150.000,00**
Estoque Final	**470.000,00**
Fornecedores	**520.000,00**
Móveis e Utensílios	**160.000,00**

a) R$ 120.000,00.
b) R$ 130.000,00.
c) R$ 140.000,00.
d) R$ 150.000,00.
e) R$ 160.000,00.

É necessário calcular o ativo total, que deve ser igual ao passivo total.

Ativo		*Passivo Exigível*	
Caixa	70.000,00	Fornecedores	520.000,00
Duplicatas a Receber	150.000,00		
Estoque Final	470.000,00	*Patrimônio Líquido*	
Móveis e Utensílios	160.000,00	Capital Social	125.000,00
Depreciação Acumulada	(55.000,00)	Lucros Acumulados	?
Ativo total	795.000,00	Passivo total	795.000,00

Desse modo, os lucros acumulados eram de 150.000,00. A solução do problema só é possível se considerarmos que o saldo da conta Lucros Acumulados é igual ao lucro líquido do exercício.

Ativo		*Passivo Exigível*	
Caixa	70.000,00	Fornecedores	520.000,00
Duplicatas a Receber	150.000,00		
Estoque Final	470.000,00	*Patrimônio Líquido*	
Móveis e Utensílios	160.000,00	Capital Social	125.000,00
Depreciação Acumulada	(55.000,00)	Lucros Acumulados	150.000,00
Ativo total	795.000,00	Passivo total	795.000,00

25. (ISS-Recife/Esaf/2003) A empresa Grandeza Ltda., ao providenciar a conciliação bancária, constatou os seguintes fatos:

- **O saldo da conta do Banco do Brasil, no extrato, era de R$ 255,00;**
- **Cheques emitidos pela empresa e não apresentados ao banco, no valor de R$ 200,00;**
- **Cheques depositados pela empresa e não consignados em conta pelo banco, no valor de R$ 150,00;**
- **Despesas apropriadas pelo banco e não informadas em tempo hábil para contabilização, no valor de R$ 10,00.**

Considerando as informações acima, o valor do saldo contábil na escrituração da empresa era de:

a) **R$ 95,00.**
b) **R$ 215,00.**
c) **R$ 295,00.**
d) **R$ 315,00.**
e) **R$ 595,00.**

Saldo no extrato	255,00
Cheques emitidos e não apresentados ao banco	(200,00)
Cheques depositados e não consignados em conta	150,00
Despesas apropriadas pelo banco e não informadas em tempo hábil para contabilização	10,00
Saldo contábil na escrituração da empresa	215,00

Os cheques emitidos pela empresa e não apresentados ao banco já constavam da escrituração contábil da empresa, da mesma forma que os cheques depositados e não consignados em conta pela instituição financeira. As despesas apropriadas pelo banco não fazem parte do saldo contábil da empresa na data da conciliação, uma vez que, segundo o enunciado da questão, não foram informadas em tempo hábil. Portanto, partindo-se do extrato bancário, a soma do valor dessas despesas tem a função de eliminá-las para se chegar ao saldo contábil desejado.

Gabarito

01 - D
02 - E
03 - A
04 - A
05 - D
06 - E
07 - D
08 - C
09 - B
10 - B
11 - D
12 - C
13 - C
14 - E
15 - C
16 - A
17 - A
18 - E
19 - E
20 - D
21 - C
22 - C
23 - B
24 - D
25 - B

Resumo do capítulo 10

A função das contas é registrar e expor os bens, os direitos, as obrigações e a situação líquida patrimonial, além das receitas e despesas.

Uma partida consiste no registro a débito ou a crédito de uma conta. Há partidas dobradas quando o mesmo valor é debitado em uma ou mais contas e creditado em uma ou mais contas.

Classificação das contas:

1 - Quanto aos elementos que registram, patrimoniais ou de resultado.

2 - Quanto à natureza do saldo, devedoras ou credoras.

3 - Quanto à variação na natureza do saldo, estáveis ou instáveis.

4 - Quanto à movimentação que sofrem a débito e/ou a crédito, unilaterais ou bilaterais.

5 - Quanto à *necessidade de desdobramento ou divisão, sintéticas ou analíticas.*

Conta retificadora é aquela que tem a função de reduzir o saldo de outra conta.

São elementos essenciais da conta: título (nome), data da ocorrência do fato contábil, histórico do fato contábil, valor debitado, valor creditado e saldo.

O balancete de verificação relaciona todas as contas de acordo com a natureza do saldo. Sua finalidade é demonstrar a correta aplicação do método das partidas dobradas (digrafia).

Capítulo 11

Lançamento contábil

11.1 Conceito

Na escrituração contábil, cada operação é objeto de um lançamento.

Os lançamentos, que consistem no registro de fatos contábeis, são processados com base no método das partidas dobradas.

11.2 Funções do lançamento

No registro dos fatos contábeis, o lançamento exerce as seguintes funções:

1 - *função temporal-geográfica* – o lançamento deve ser feito em rigorosa ordem cronológica (dia, mês e ano) e indicar o local de registro do fato;
2 - *função monetária ou quantitativa* – o lançamento deve registrar os valores relacionados ao fato contábil;
3 - *função qualitativa* – as contas utilizadas no lançamento devem indicar quais foram os elementos patrimoniais e de resultado alterados pelo fato contábil;
4 - *função descritiva ou histórica* – o lançamento deve descrever, por meio do histórico e das contas, o fato contábil registrado.

11.3 Elementos essenciais do lançamento

Qualquer que seja o processo de escrituração, alguns elementos devem constar do lançamento. São eles:

1 - local e data;
2 - conta(s) debitada(s);
3 - conta(s) creditada(s);
4 - histórico;
5 - valor(es).

O local do lançamento pode ser omitido, presumindo-se que o registro tenha sido feito no local do estabelecimento.

Considerada a necessidade de informação desses elementos, um lançamento no livro Diário pode ter estas características:

Rio de Janeiro, 18 de março de X1

D - Bancos Conta Movimento
C - Caixa

Conforme recibo de depósito n° 123 do Banco ABC S.A. 1.000

Na escrituração do livro Diário pelo processo manual, usa-se a preposição "a" para indicar a conta creditada. Desse modo, o lançamento anterior poderia ser feito da seguinte forma:

Bancos Conta Movimento	
a Caixa	
Conforme recibo de depósito n° 123 do Banco ABC S.A.	1.000

Para efeitos didáticos, porém, é usual a não indicação do local, da data e do histórico, limitando-se o lançamento a apresentar a(s) conta(s) debitada(s) e creditada(s) e o(s) valor(es):

D - Bancos Conta Movimento	
C - Caixa	1.000

Ou então:

Bancos Conta Movimento	
a Caixa	1.000

11.4 Fórmulas de lançamento

Na sua origem, o método das partidas dobradas envolvia apenas uma conta a débito e uma a crédito. Atualmente, um lançamento pode abranger um ou mais débitos e um ou mais créditos. De acordo com o número de contas debitadas e creditadas, podemos identificar 4 fórmulas de lançamento, a saber:

1 - *Lançamento de 1ª fórmula* – é quando o registro envolve somente uma conta a débito e uma a crédito. Exemplo: Compra à vista de veículos para uso por 10.000:

D - Veículos	
C - Caixa	10.000

Ou então:

Veículos	
a Caixa	10.000

2 - *Lançamento de 2ª fórmula* – é quando o registro envolve uma conta a débito e duas ou mais a crédito. Exemplo: Compra de veículos para uso por 10.000, com 20% de entrada e aceite de duplicatas pelo saldo:

D - Veículos	10.000	
C - Caixa		2.000
C - Duplicatas a Pagar		8.000

Ou então:

Veículos		
a Diversos		
a Caixa	2.000	
a Duplicatas a Pagar	8.000	10.000

A expressão "a Diversos" é utilizada para se indicar que houve mais de um crédito.

3 - *Lançamento de 3ª fórmula* – é quando o registro envolve duas ou mais contas a débito e apenas uma a crédito. Exemplo: Compra à vista de veículos no valor de 50.000, parte para revenda (30.000), parte para uso:

D - Mercadorias	30.000	
D - Veículos	20.000	
C - Caixa		50.000

Ou então:

Diversos		
a Caixa		
Mercadorias	30.000	
Veículos	20.000	50.000

A palavra "Diversos" indica que houve mais de um débito.

4 - *Lançamento de 4ª fórmula* – é quando o registro envolve duas ou mais contas a débito e duas ou mais a crédito. Exemplo: Compra de veículos no valor de 50.000, parte para revenda (30.000), parte para uso, com pagamento de 20% no ato e aceite de duplicatas pelo saldo:

D - Mercadorias	30.000	
D - Veículos	20.000	
C - Caixa		10.000
C - Duplicatas a Pagar		40.000

Ou então:

Diversos		
a Diversos		
Mercadorias	30.000	
Veículos	20.000	
a Caixa		10.000
a Duplicatas a Pagar		40.000

11.5 Formalidades na escrituração dos livros

Na escrituração dos livros contábeis, algumas formalidades, previstas na legislação, devem ser observadas:

1- *formalidades extrínsecas* – são as relacionadas à apresentação ou aparência dos livros. Em razão das formalidades extrínsecas, os livros de escrituração contábil devem:

a) ser encadernados;

b) ter suas folhas numeradas tipograficamente;

c) possuir termo de abertura e de encerramento, em que conste, entre outras informações, a assinatura do responsável, a identificação da empresa e do livro (espécie de livro, número de páginas, número de ordem etc.).

No caso do livro Diário, além das exigências anteriores, a legislação determina que ele deve ser autenticado.

2 - *formalidades intrínsecas* – são as relacionadas à escrituração propriamente, segundo as quais os livros de escrituração contábil devem:

a) obedecer a um método de escrituração mercantil uniforme, em língua e moeda nacionais, com individuação e clareza;

b) ser escriturados em rigorosa ordem cronológica;

c) não conter rasuras, emendas, entrelinhas, borrões ou raspaduras, espaços em branco, observações ou escritas à margem.

11.6 Erros de escrituração e sua correção

Durante a escrituração contábil, o contabilista pode cometer erros, como por exemplo:

1 - erro na identificação da conta debitada ou creditada;
2 - inversão de contas;
3 - erro na identificação do valor;
4 - erro no histórico (descrição do fato contábil);
5 - lançamento em duplicidade;
6 - omissão de lançamento.

As incorreções relacionadas à escrituração podem ser corrigidas mediante:

1 - estorno;
2 - transferência;
3 - complementação;
4 - ressalva.

Estorno – implica a anulação integral do lançamento errado. Consiste em se inverter a posição das contas utilizadas no lançamento que se pretende anular. Em regra, a correção por estorno envolve dois lançamentos, o de estorno e o que corretamente registra a transação.

Consideremos que o contabilista tenha registrado, erroneamente, a compra à vista de mercadorias da seguinte forma:

D - Mercadorias	
C - Fornecedores	1.000

O estorno do lançamento seria este:

D - Fornecedores
C - Mercadorias 1.000

Após o estorno, fazemos o lançamento correto para registrar a compra à vista de mercadorias:

D - Mercadorias
C - Caixa 1.000

Dessa forma, teremos os saldos corrigidos:

Mercadorias	
1.000	1.000
1.000	
1.000	

Fornecedores	
1.000	1.000
	0

Caixa	
x[1]	1.000

Transferência – consiste no estorno parcial. Por intermédio da transferência, é possível a correção do erro mediante um único lançamento, sem a necessidade de se estornar integralmente o lançamento errado.

Consideremos que o contabilista tenha registrado, erroneamente, a compra à vista de mercadorias da seguinte forma:

D - Mercadorias
C - Fornecedores 1.000

Podemos corrigir o erro com um lançamento de transferência. Como a incorreção foi apenas na conta creditada (Fornecedores), somente ela é estornada. Em seu lugar, é creditada a conta correta:

D - Fornecedores
C - Caixa 1.000

Assim, teremos os saldos corrigidos:

Mercadorias	
1.000	

Fornecedores	
1.000	1.000
	0

Caixa	
x	1.000

Inversão de Contas – Na hipótese de erro de inversão de contas, também é possível a correção por meio de um único lançamento.

---

[1] A conta Caixa é de natureza devedora. Portanto, para que nela haja um crédito, deve existir um saldo devedor anterior.

Consideremos que o contabilista tenha, erroneamente, registrado a compra a prazo de mercadorias da seguinte forma:

D - Fornecedores
C - Mercadorias 1.000

Se nos limitarmos a inverter o lançamento, apenas anularemos o registro errado. Além da inversão, é necessário lançar o valor em dobro:

D - Mercadorias
C - Fornecedores 2.000

Após este lançamento, os saldos das contas foram corrigidos:

Mercadorias	
2.000	1.000
1.000	

Fornecedores	
1.000	2.000
	1.000

Complementação – consiste em se completar o valor registrado a menor. Repetimos o lançamento anterior e registramos a diferença de valor.

Consideremos que o contabilista tenha registrado, erroneamente, a compra a prazo de mercadorias, no valor de 1.000, da seguinte forma:

D - Mercadorias
C - Fornecedores 100

O lançamento de complementação seria:

D - Mercadorias
C - Fornecedores 900

Ressalva – importa na correção imediatamente após o momento em que o erro é cometido. São usadas expressões como "digo", "ou melhor", "em tempo" etc.

Na compra à vista de veículos, lançamos:

D - Veículos
C - Caixa
Conf. NF n° 103, digo, 301 da Concessionária Brasil S.A. 10.000

Caso o lançamento já tenha sido concluído, não é aplicável a ressalva, e sim o estorno. Em seguida, deve ser feito o lançamento correto.

Lançamento em Duplicidade – Na hipótese de lançamento em duplicidade, a correção é efetuada mediante o estorno de um deles.

Omissão de Lançamento – Em caso de omissão de lançamento, o registro deverá ser promovido na data em que o erro for descoberto, indicando-se no histórico a data correta relativa à omissão.

Questões comentadas

01. Assinale a opção com afirmativa incorreta.

a) São elementos essenciais do lançamento: local e data, conta debitada, conta creditada, histórico e valor.

b) O estorno consiste em lançamento inverso àquele feito erroneamente, anulando-o totalmente.

c) Lançamento de transferência é aquele que promove a regularização de conta indevidamente debitada ou creditada, por meio da transposição do valor para a conta adequada.

d) Lançamento de complementação é aquele que vem, posteriormente, complementar o valor anteriormente registrado.

e) O lançamento em duplicidade é corrigido mediante um lançamento de transferência.

Na hipótese de lançamento em duplicidade, a correção é efetuada mediante o estorno de um deles.

02. O lançamento de terceira fórmula, no livro Diário, assume a seguinte forma:

a) Local e data
Conta Debitada
a Diversos
histórico...........valor

b) Local e data
Diversos
a Conta Debitada
histórico...........valor

c) Local e data
Conta Creditada
a Diversos
histórico...........valor

d) Local e data
Diversos
a Conta Creditada
histórico...........valor

e) Local e data
Conta Debitada
a Conta Creditada
histórico...........valor

As fórmulas de lançamento são quatro:

1 - Primeira Fórmula – uma conta a débito e uma a crédito;
2 - Segunda Fórmula – uma conta a débito e mais de uma a crédito;
3 - Terceira Fórmula – mais de uma conta a débito e apenas uma a crédito;
4 - Quarta Fórmula – mais de uma conta a débito e mais de uma a crédito.

A alternativa A representa um lançamento de segunda fórmula. As alternativas B e C não refletem lançamento algum. A alternativa E indica lançamento de primeira fórmula.

03. Uma empresa que adquiriu um carro para seu próprio uso, pagando uma entrada de 20% e aceitando duplicatas no valor de 20.000, deverá fazer o seguinte lançamento contábil:

a)	**Diversos**		
	a Duplicatas a Pagar		
	Caixa	**5.000**	
	Veículos	**20.000**	**25.000**
b)	**Veículos**		
	a Diversos		
	a Caixa	**5.000**	
	a Duplicatas a Pagar	**20.000**	**25.000**
c)	**Diversos**		
	a Duplicatas a Pagar		
	Caixa	**4.000**	
	Veículos	**16.000**	**20.000**
d)	**Veículos**		
	a Diversos		
	a Caixa	**4.000**	
	a Duplicatas a Pagar	**20.000**	**24.000**
e)	**Veículos**		
	a Diversos		
	a Caixa	**4.000**	
	a Duplicatas a Pagar	**16.000**	**20.000**

Considerando-se que foram pagos 20%, restam 80%. Por regra de três, temos:

80% _______ 20.000
100% _______ X

Em que X é o valor total do carro = 25.000.

A alternativa B indica aumento do saldo da conta Veículos, diminuição do saldo da conta Caixa e aumento do saldo da conta Duplicatas a Pagar.

04. Considerando todos os históricos corretos, observe os lançamentos e assinale aquele que está errado.

a) Mercadorias
a Duplicatas a Receber
Vlr. ref. n/ compra de 100 unidades do bem "x" ao custo
unitário de 100 com aceite de duplicatas 10.000

b) Duplicatas a Pagar
a Caixa
p/ pg da dupl. 1345, venc. n/ data 10.000

c) Bancos Conta Movimento
a Caixa
Vlr. depositado n/ conta n/ data 10.000

d) Impostos e Taxas
a Bancos Conta Movimento
Vlr. ref. ao imp. predial pg n/ data 10.000

e) Caixa
a Clientes
Vlr. recebido de José Bento conforme s/ cheque 137.945
para quitação de seu débito 10.000

O lançamento correto na alternativa A seria:

Mercadorias
a Duplicatas a Pagar

05. Um lançamento para registrar compra de mercadorias à vista feito em duplicidade pode ocasionar

a) subavaliação de estoque.
b) redução de custo das mercadorias vendidas.
c) aumento do lucro do exercício ou redução do prejuízo.
d) não fechamento do balancete de verificação.
e) "estouro" de caixa.

Como a compra é à vista, com o lançamento em duplicidade, a conta Caixa será creditada duas vezes, podendo tornar-se credora.

Tal duplicidade terá como consequência a superavaliação da conta Mercadorias e a subavaliação da conta Caixa.

06. Uma partida de Diário deve conter, no mínimo:

a) histórico; n° do "voucher"; data e valor da operação; contas debitada e creditada.
b) códigos das contas debitada e creditada; valor da operação; histórico.
c) n° do "slip"; data e valor da operação; contas debitada e creditada; histórico.
d) data e valor da operação; histórico; contas debitada e creditada.
e) códigos das contas debitada e creditada; data e valor da operação.

Os elementos essenciais do lançamento são:

1 - local e data;
2 - conta(s) debitada(s);
3 - conta(s) creditada(s);
4 - histórico;
5 - valor(es).

O local do lançamento pode ser omitido, presumindo-se que o registro tenha sido feito no local do estabelecimento.

07. A compra de equipamento para uso da própria empresa, pagando-se uma entrada em dinheiro e aceitando-se duplicatas pelo valor restante, será contabilizada por intermédio de um único lançamento de

a) segunda fórmula.
b) primeira fórmula.
c) fórmula simples.
d) terceira fórmula.
e) quarta fórmula.

O lançamento que registra o fato citado pode ser o seguinte:

D - Equipamentos
C - Caixa
C - Duplicatas a Pagar

08. (ISS-Fortaleza/Esaf/2003) Com relação a lançamentos contábeis apresentamos quatro afirmativas incorretas. Indique a opção correta.

a) Na única forma de retificação de lançamento contábil, que é o estorno, o histórico do lançamento deverá precisar o motivo da retificação, a data e a localização do lançamento de origem.
b) O estorno consiste em lançamento inverso àquele feito erroneamente, anulando-o totalmente.
c) O lançamento de estorno promove a regularização de conta indevidamente debitada ou creditada, através da transposição do valor para a conta mais adequada.
d) O lançamento de estorno é aquele que vem, posteriormente, complementando o histórico original, sem, contudo, aumentar ou reduzir o valor anteriormente registrado.
e) O lançamento de estorno tem o objetivo de ratificar o lançamento original.

O estorno consiste na anulação de lançamento feito anteriormente. Importa em se inverter a posição das contas utilizadas no lançamento que se pretende anular. Em regra, a correção por estorno envolve dois lançamentos, o de estorno e o que corretamente registra a transação.

Por intermédio do lançamento de transferência, que nada mais é que um estorno parcial, é possível a correção do erro mediante único lançamento, sem a necessidade de se estornar integralmente o lançamento errado.

09. (ISS-Recife/Esaf/2003) Com relação a lançamentos contábeis, assinale a opção incorreta.

a) Em qualquer das formas de retificação de lançamento contábil o histórico do lançamento deverá precisar o motivo da retificação, a data e a localização do lançamento de origem.

b) O estorno consiste em lançamento inverso àquele feito erroneamente, anulando-o totalmente.

c) Lançamento de transferência é aquele que promove a regularização de conta indevidamente debitada ou creditada, através da transposição do valor para a conta adequada.

d) Lançamento de complementação é aquele que vem, posteriormente, complementando o histórico original, sem, contudo, aumentar ou reduzir o valor anteriormente registrado.

e) Os lançamentos realizados fora da época devida deverão consignar, nos seus históricos, as datas efetivas das ocorrências e a razão do atraso.

O lançamento de complementação consiste em se completar o valor registrado a menor. Importa na repetição do lançamento errado, no qual o valor tenha sido contabilizado a menor, com o registro da diferença de valor.

Alguns autores também denominam "complementação" o lançamento relativo à redução do valor registrado a maior.

Gabarito

01 - E
02 - D
03 - B
04 - A
05 - E
06 - D
07 - A
08 - B
09 - D

Resumo do capítulo 11

Lançamento é o registro de um fato contábil, com base no método das partidas dobradas (digrafia).

O lançamento exerce as funções temporal-geográfica, monetária ou quantitativa, qualitativa e descritiva ou histórica.

São elementos essenciais do lançamento: local e data, conta(s) debitada(s), conta(s) creditada(s), histórico e valor(es).

Há 4 fórmulas de lançamento:

1 - *Lançamento de 1ª fórmula* – somente uma conta a débito e uma a crédito.

2 - *Lançamento de 2ª fórmula* – apenas uma conta a débito e duas ou mais a crédito.

3 - *Lançamento de 3ª fórmula* – duas ou mais contas a débito e apenas uma a crédito.

4 - *Lançamento de 4ª fórmula* – duas ou mais contas a débito e duas ou mais a crédito.

Na escrituração, devem ser observadas formalidades extrínsecas (relativas à apresentação ou aparência dos livros) e intrínsecas (ligadas à escrituração propriamente).

As incorreções relacionadas à escrituração podem ser corrigidas mediante estorno, transferência, complementação ou ressalva.

Capítulo 12

Despesa

12.1 Conceito

Despesa é o sacrifício patrimonial feito intencionalmente por determinada pessoa com o objetivo de gerar receita. Quando incorre numa despesa, o empresário sabe que está consumindo uma parcela de seu patrimônio. Ainda assim, ele assume o ônus causado pela despesa, pois seu objetivo é a geração de receitas que compensem esse gasto e provoquem lucro.

O sacrifício patrimonial correspondente às despesas deve-se ao fato de elas não gerarem uma contrapartida, na forma de bens ou direitos, que se incorpore ao patrimônio.

O efeito da despesa sobre o patrimônio pode consistir na redução do ativo ou no aumento do passivo exigível (despesa incorrida mas não paga). De uma forma ou de outra, a despesa reduz a situação líquida.

Consideremos que uma sociedade tenha sido constituída mediante a realização do capital social em dinheiro no valor de 1.000:

D - Caixa (↑ ativo)
C - Capital Social (↑ SL) 1.000

Ativo		*Patrimônio Líquido*	
Caixa	1.000	Capital Social	1.000

Durante o primeiro exercício, o único fato contábil foi o pagamento da despesa de salários do período, no valor de 200:

D - Despesa de Salários (↓ SL)
C - Caixa (↓ ativo) 200

Em virtude do pagamento da despesa, o caixa sofreu redução de 200. Como o único item de resultado foi a despesa de salários, houve prejuízo de 200, incorporado ao patrimônio líquido como conta de valor negativo (retificadora):

Ativo		*Patrimônio Líquido*	
Caixa	800	Capital Social	1.000
		Prejuízos Acumulados	(200)
			800

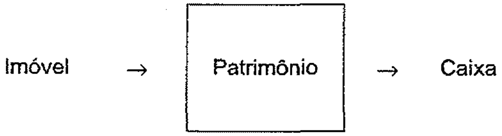
Assim, a despesa teve como consequência a redução do patrimônio líquido.

Como exemplos de despesas na atividade empresarial, temos: salários, encargos e contribuições sociais (INSS, FGTS), aluguéis, impostos (IR, IPTU, ISS), juros (despesas financeiras), seguros, materiais de uso consumidos, depreciação de bens de uso permanente, tarifas de serviços públicos (telefone, luz, água).

Como identificar se um determinado gasto é despesa?

12.2 Despesa de aluguel

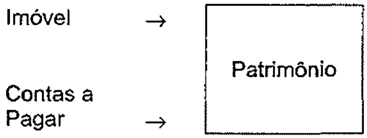
Se a empresa adquire um imóvel à vista, a operação não é registrada como despesa, pois o valor pago tem como contrapartida um bem, o imóvel, que se incorpora ao patrimônio. Nesta hipótese, há uma permuta. O patrimônio é aumentado pela entrada do imóvel e, simultaneamente, diminuído pela redução do caixa, em razão do pagamento:



Nesse caso, lançamos:

D - Imóveis (↑ ativo)
C - Caixa (↓ ativo)

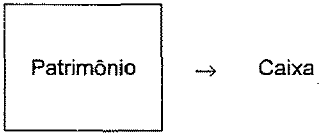
Se a compra for a prazo, o aumento do ativo, em razão do ingresso do imóvel no patrimônio, será compensado pelo aumento do passivo exigível:



O lançamento do fato anterior seria este:

D - Imóveis (↑ ativo)
C - Contas a Pagar (↑ PE)

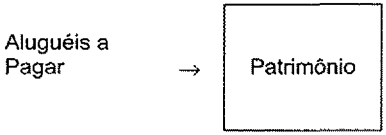
Já o gasto com a locação de um imóvel é despesa, porque reduz a situação líquida. O valor pago pelo aluguel não tem como contrapartida um bem ou direito que se incorpore ao patrimônio da empresa. Nesse caso, o fato é modificativo diminutivo:



Como não houve compensação para a redução do ativo (saída do caixa), ocorreu a diminuição da situação líquida, decorrente da despesa de aluguel. O lançamento foi:

D - Despesa de Aluguel (↓ SL)
C - Caixa (↓ ativo)

Se o aluguel não for pago no período ao qual pertence, ainda assim haverá o registro da despesa, em atendimento ao princípio da competência, de acordo com o qual a despesa deve ser registrada no período em que ocorre, independentemente de ter sido paga. Nesse caso, haverá aumento do passivo exigível.



Exemplificando, consideremos que o aluguel de dezembro do ano 1 só tenha sido pago em janeiro do ano 2. O lançamento efetuado no ano 1 seria:

D - Despesa de Aluguel (↓ SL)
C - Aluguéis a Pagar (↑ PE)

A conta Aluguéis a Pagar é do passivo exigível e tem a função de registrar a dívida decorrente do não pagamento do aluguel. Essa obrigação existirá até que haja o pagamento. Já a conta Despesa de Aluguel tem a função de registrar a redução patrimonial provocada pelo aluguel. Quer o aluguel seja pago, quer não, esta conta deve ser debitada no período em que a despesa ocorre.

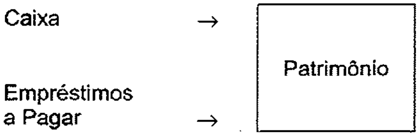
Voltando ao exemplo anterior, no ano 2, quando do pagamento do aluguel, lançamos:

D - Aluguéis a Pagar (↓ PE)
C - Caixa (↓ ativo)

Com esse lançamento, o saldo da conta Aluguéis a Pagar é encerrado, em virtude de não mais haver a dívida do aluguel. Desta forma, apesar de o aluguel somente ter sido pago no ano 2, a despesa correspondente foi computada no resultado do ano 1.

12.3 Despesa de juros

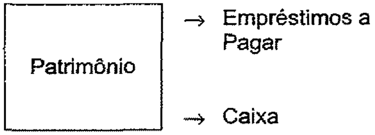
Quando a empresa obtém um empréstimo, o valor efetivamente recebido do credor não é registrado como receita. Se por um lado há o recebimento de determinado valor em dinheiro ou mediante crédito em conta corrente bancária, por outro, existe a dívida que é gerada pelo empréstimo:



O lançamento contábil seria este:

D - Caixa ou Bancos Conta Movimento (↑ ativo)
C - Empréstimos a Pagar (↑ PE)

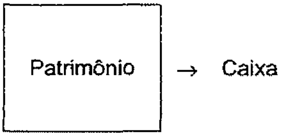
Da mesma forma, não representa despesa a restituição ao credor do valor anteriormente recebido por empréstimo. No pagamento do capital, ou seja, do valor principal da dívida, sem computar os juros, o devedor se limita a restituir o valor que antes havia recebido:



Nessa hipótese, lançamos:

D - Empréstimos a Pagar (↓ PE)
C - Caixa ou Bancos Conta Movimento (↓ ativo)

No entanto, se, além de restituir o capital anteriormente recebido por empréstimo, o devedor tiver de pagar juros ao credor, teremos despesa de juros. Neste caso, o valor total pago será representado pela soma do capital com os juros. A restituição do principal não representa despesa, em razão de envolver uma permuta, mas os juros devidos são despesa, uma vez que não há uma contraprestação recebida, na forma de bens ou direitos, ou redução do passivo exigível que compense os juros:



Considerando apenas o registro dos juros, lançamos:

D - Despesa de Juros (↓ SL)
C - Caixa ou Bancos Conta Movimento (↓ ativo)

Se o capital e os juros forem computados num único lançamento, teremos:

D - Empréstimos a Pagar (↓ PE)
D - Despesa de Juros (↓ SL)
C - Caixa ou Bancos Conta Movimento (↓ ativo)

A despesa de juros diminui a situação líquida, enquanto o pagamento do capital é apenas restituição do valor recebido (permuta).

12.4 Despesa de seguro

Pelo contrato de seguro, o segurado paga à seguradora, em regra antecipadamente, uma certa quantia, denominada prêmio, para ser indenizado caso ocorra a perda ou dano (sinistro) relativo ao bem coberto pelo contrato.

O contrato de seguro recebe o nome de apólice, que define o bem e o valor segurados, o período de cobertura do seguro, os riscos cobertos etc.

Ao pagar o prêmio de seguro, a empresa segurada não tem a certeza de que irá receber uma contrapartida da seguradora. Se houver o sinistro, o segurado receberá um valor bem superior ao que pagou pelo seguro. Caso não haja, o segurado nada receberá em troca. Por isso, o seguro é lançado como despesa, na presunção de que o valor pago não terá uma contraprestação que se incorpore ao ativo do segurado.

Todavia, quando o seguro é pago antecipadamente, quer dizer, antes do período de cobertura contra sinistro, o valor correspondente é registrado como um direito, no ativo.

Consideremos que o seguro contra incêndio, com prêmio no valor de 1.200, para o período de cobertura de 01.03.X1 a 28.02.X2 (12 meses), tenha sido pago, antecipadamente, em 01.02.X1. Na data do pagamento, em 01.02.X1, lançamos:

D - Seguros a Vencer (↑ ativo)
C - Caixa (↓ ativo) 1.200

A conta Seguros a Vencer tem a função de indicar a parcela do seguro que foi paga antes do período de cobertura. Essa conta representa um direito.

Por que motivo o seguro pago antecipadamente representa um direito?

Caso o contrato de seguro seja desfeito antes do término do período de cobertura, o segurado terá direito à restituição do que pagou antecipadamente, proporcionalmente à parte do período de cobertura ainda não transcorrido até a data do distrato.

Voltando ao exemplo anterior, como o período de cobertura é de 12 meses, a cada mês transcorrido, a empresa segurada deve transferir para o resultado 1/12 do valor do prêmio. Assim, em 31.03.X1, a primeira parcela mensal do seguro pago antecipadamente seria apropriada como despesa no resultado:

D - Despesa de Seguros (↓ SL)
C - Seguros a Vencer (↓ ativo) 100

O crédito na conta Seguros a Vencer reduz o valor inicialmente lançado a débito dessa conta, de forma que o seu saldo represente apenas as parcelas do seguro pagas antecipadamente.

Em vez de mensalmente, algumas empresas somente fazem a transferência do seguro para o resultado ao fim do exercício. Esse procedimento também é admissível. No exemplo anterior, caso a transferência para despesa fosse efetuada apenas em 31.12.X1, o valor lançado seria de 1.000.

Vejamos um outro exemplo.

Em 10.12.X1, a empresa pagou 600 a título de seguro contra roubo e furto de seus veículos, para o período de cobertura de 01.01.X2 a 31.12.X2. Na data de pagamento, em 10.12.X1, lançamos:

D - Seguros a Vencer (↑ ativo)
C - Caixa (↓ ativo) 600

Nesse caso, apesar de o seguro ter sido pago integralmente em X1, a despesa só será lançada no resultado de X2, exercício no qual está compreendido todo o período de cobertura.

12.5 Despesa de salários

Os salários, bem como os encargos e contribuições trabalhistas e previdenciárias do empregador, representam ônus para a empresa e são registrados como despesa.

Apesar de o trabalho dos funcionários ser essencial às atividades da empresa, os salários devidos por ela não envolvem uma contrapartida imediata, na forma de bens ou direitos, que se incorpore ao patrimônio do empregador, de modo a compensar o valor pago ou a pagar aos empregados. Se a empresa contrata uma telefonista e um auxiliar de serviços gerais, por exemplo, os salários, encargos e contribuições correspondentes devidos pelo empregador reduzem o patrimônio deste. Isso porque os serviços prestados pelos empregados não representam uma contraprestação, na forma de bens ou direitos, que compense os valores pagos ou a pagar. Existe uma contrapartida dada pelos empregados: os serviços prestados. Todavia, essa contrapartida não corresponde a um bem ou direito patrimonial.

Dessa forma, os salários representam uma redução da situação líquida.

A folha de pagamento de uma empresa apresentava os seguintes valores:

Salários	120.000
Horas extras trabalhadas	8.000
INSS patronal a 22%	
INSS do segurado a 11%	
FGTS do segurado a 8%	

O INSS devido pelo empregado não é despesa da empresa, que apenas retém o tributo na fonte e repassa o valor à Previdência, na condição de responsável. Enquanto não for pago ao INSS, o valor retido representará obrigação para a empresa. Os empregados deveriam receber 128.000 (salários + horas extras). A empresa, porém, retém na fonte 11% (14.080), a título de INSS dos empregados (segurados), para posterior recolhimento à Previdência.

O INSS patronal e o FGTS do segurado são despesas da empresa, calculadas sobre o valor dos salários e das horas extras trabalhadas:

Sal. e Ordenados	Horas Extras	INSS patronal - 22%	FGTS - 8%	Despesa Total
120.000	8.000	28.160	10.240	166.400

D - Despesa de Salários	120.000	
D - Despesa com Horas Extras	8.000	
D - Despesa com Encargos Sociais	38.400	
C - Salários a Pagar		113.920
C - Encargos Sociais a Pagar (INSS + FGTS)		38.400
C - INSS Retido na Fonte a Pagar		14.080

Se houvesse Imposto de Renda retido na fonte, ele não seria despesa da empresa, uma vez que esse imposto também é descontado do valor devido aos empregados para ser repassado à União.

12.6 Adiantamentos a empregados

Durante o mês, consideremos que uma empresa tenha concedido adiantamento de 40% dos salários a seus empregados:

D - Adiantamentos a Empregados (↑ ativo)	
C - Caixa (↓ ativo)	4.000

A conta Adiantamentos a Empregados representa o direito que a empresa tem de compensar o valor pago antecipadamente.

Ao fim do mês, quando do pagamento dos salários, será feita a compensação, pagando-se apenas os 60% restantes:

D - Despesa de Salários (↓ SL)	10.000	
C - Caixa (↓ ativo)		6.000
C - Adiantamentos a Empregados (↓ ativo)		4.000

12.7 Provisão para férias

No cálculo da provisão para férias dos empregados, consideremos as informações apresentadas em seguida.

Ao encerrar o exercício, uma empresa constituiu a provisão para férias, segundo os critérios da legislação, com base na remuneração mensal dos empregados e no número de dias de férias a que já tinham direito na época do balanço, calculando os encargos à base de 30%, sendo 10% dos segurados e 20% patronal. Apenas o acréscimo de um terço do valor das férias não foi incluído na provisão.

A situação existente na data do encerramento do exercício era a seguinte:

10 empregados com 12 meses de trabalho e salário mensal de 1.500
10 empregados com 6 meses de trabalho e salário mensal de 1.200
10 empregados com 3 meses de trabalho e salário mensal de 1.000

Todos os empregados tinham mais de um ano de emprego e não faltaram ao serviço durante o período aquisitivo das férias.

Os encargos de 10% dos segurados não representam despesa da empresa, que apenas retém o valor, na condição de responsável.

A provisão para férias é apurada da seguinte forma:

10 empregados x 12/12 x 1.500 =	15.000
Encargos – 20%	3.000
	18.000
10 empregados x 06/12 x 1.200 =	6.000
Encargos – 20%	1.200
	7.200
10 empregados x 03/12 x 1.000 =	2.500
Encargos – 20%	500
	3.000
Total	28.200

D - Despesa com Provisão para Férias (↓ SL)
C - Provisão para Férias (↑ PE) 28.200

12.8 Desconto bancário

Na operação de desconto, o banco antecipa o valor de títulos de crédito (duplicatas, notas promissórias), pagando à empresa o valor atual (valor nominal do título menos o desconto). A empresa, entretanto, não promove a baixa do valor do documento, na conta Duplicatas a Receber, no ato da operação de desconto, porque se o título não for recebido do cliente, o banco poderá cobrá-lo de quem lhe efetuou o desconto.

Muito embora se refiram ao período ainda a transcorrer até a data de vencimento do título de crédito, os juros do desconto são cobrados antecipadamente.

Antes da convergência da Contabilidade brasileira aos padrões internacionais, a operação de desconto de duplicata a receber de cliente era registrada assim:

D - Bancos Conta Movimento (↑ ativo)
D - Juros a Vencer (↑ ativo)
C - Duplicatas Descontadas (↓ ativo)

No ato do desconto, a empresa registrava os juros da operação como despesa antecipada, no ativo, e os apropriava posteriormente ao resultado, de acordo com o prazo transcorrido. A conta Duplicatas Descontadas era classificada como retificadora do ativo. Retificava a conta Duplicatas a Receber.

Todavia, com a aplicação das Normas Internacionais de Contabilidade, o critério que provavelmente deverá predominar no registro do desconto de duplicatas será este:

D - Bancos Conta Movimento (↑ ativo)
D - Encargos Financeiros a Transcorrer (↓ PE)
C - Duplicatas Descontadas (↑ PE)

Desse modo, a conta Duplicatas Descontadas passa a ser classificada no passivo exigível, sendo retificada pela conta Encargos Financeiros a Transcorrer. A justificativa para esse tratamento é que, como o desconto de duplicata não transfere para o banco o risco do não recebimento do título, trata-se, na essência, de um "empréstimo" bancário com duplicatas oferecidas em garantia.

Lançamento de apropriação dos juros ao resultado:

D - Despesa de Juros (↓ SL)
C - Encargos Financeiros a Transcorrer (↑ PE)

Quando o banco recebe a duplicata, é remetido um aviso do fato à empresa, que só então efetua a baixa na conta Duplicatas a Receber, mediante o seguinte lançamento:

D - Duplicatas Descontadas (↓ PE)
C - Duplicatas a Receber (↓ ativo)

12.9 Cobrança simples bancária

Na cobrança simples bancária, a empresa remete os títulos ao banco apenas para fins de cobrança. A remessa dos títulos para cobrança é um ato administrativo. Normalmente não há lançamento correspondente. O valor não é pago antecipadamente pela instituição financeira, que se limita a cobrar os títulos. O valor recebido pelo banco é lançado na conta corrente da empresa, que recebe um aviso bancário do fato. Recebido o aviso bancário, o valor é debitado na conta Bancos Conta Movimento, creditando-se Duplicatas a Receber.

A cobrança simples não deve ser confundida com a operação de desconto, em que o banco antecipa o valor do título à empresa, pagando-lhe o valor atual (o valor nominal diminuído do desconto). No desconto, como o pagamento é feito à empresa antecipadamente, quando o banco recebe o título do cliente, nada é lançado na conta daquela, que apenas registra a baixa da duplicata, debitando Duplicatas Descontadas e creditando Duplicatas a Receber.

Questões comentadas

01. O pagamento de salários de dezembro de X2, feito em cheque, em 05.01.X3, foi registrado mediante o seguinte lançamento (exercício social: 01/01 a 31/12):

a) Despesas de Salários
a Bancos

b) Bancos
a Salários a pagar

c) Despesas de Salários
a Salários a Pagar

d) Salários a Pagar
a Despesas de Salários

e) Salários a Pagar
a Bancos

De acordo com o princípio da competência, as despesas devem ser apropriadas no período ao qual pertencem, independente de seu pagamento. Assim, em dezembro de X2, seria feito o registro da despesa:

D - Despesas de Salários
C - Salários a Pagar

Em janeiro de X3, quando do pagamento, lançaríamos:

D - Salários a Pagar
C - Bancos

02. O recebimento de um cheque do cliente, em pagamento de uma duplicata no valor de 20.000 com juros de 20%, deve ser escriturado na empresa recebedora como segue:

a) Diversos		
a Bancos C/ Movimento		
Duplicatas a Receber	**20.000**	
Juros Passivos	**4.000**	**24.000**

b) Bancos C/ Movimento		
a Diversos		
a Duplicatas a Receber	**20.000**	
a Juros Ativos	**4.000**	**24.000**

c) Diversos		
a Duplicatas a Receber		
Caixa	**20.000**	
Juros Passivos	**4.000**	**24.000**

d) Caixa		
a Diversos		
a Duplicatas a Receber	**20.000**	
a Juros Ativos	**4.000**	**24.000**

e) Duplicatas a Receber		
a Diversos		
a Bancos C/ Movimento	**20.000**	
a Juros Passivos	**4.000**	**24.000**

O recebimento de cheques na tesouraria da empresa não deve ser lançado na conta Bancos Conta Movimento, em razão de o valor não ter ainda entrado em sua conta corrente bancária. Não se trata de um valor depositado em conta, e sim recebido no próprio caixa, apesar de estar em cheque. Quando do depósito, o valor será então transferido para a conta Bancos C/ Movimento.

Em vez de Caixa, alguns contabilistas utilizam uma conta denominada Cheques em Cobrança, na qual o valor permanece até ser depositado.

03. **Diversos**

a Duplicatas Descontadas		
Bancos C/Movimento	**91.000**	
Encargos Financeiros a Transcorrer	**9.000**	**100.000**

O lançamento acima registra a operação de

a) débito de duplicata descontada em conta corrente bancária.
b) venda de mercadorias a prazo.
c) pagamento de duplicata descontada.
d) recebimento de duplicata descontada.
e) desconto, em estabelecimento bancário, de duplicata a receber.

O débito na conta Bancos Conta Movimento indica a entrada do valor lançado na conta corrente da empresa pelo banco (91.000). Encargos Financeiros a Transcorrer é conta retificadora do passivo exigível. O crédito em Duplicatas Descontadas (PE) indica o valor nominal do título descontado (100.000).

04. **Rio de Janeiro, 13 de julho de X4**

D - Duplicatas a Pagar **Valor da duplicata nº 73/X4 da ABC S.A., substituída por uma nota promissória vencível em 13/09/X4**	**700**	
D - Juros Passivos **4% sobre o valor da duplicata 73/X4 da ABC S.A., substituída por nota promissória vencível em 13/09/X4**	**28**	
C - Notas Promissórias a Pagar **Nossa emissão de nota promissória em favor da ABC S.A., vencível em 13/09/X4, emitida em substituição à duplicata nº 73, vencida hoje, mais juros de 2% ao mês**		**728**

O lançamento contábil transcrito

a) é de 2ª fórmula e aumentou a situação líquida.
b) observou o método das partidas dobradas e aumentou a situação líquida.
c) observou o método das partidas simples, a função histórica e a função monetária.
d) é de 2ª fórmula e reduziu a situação líquida.
e) é de 3ª fórmula e reduziu a situação líquida.

A empresa emitiu nota promissória em substituição a duplicata de seu aceite, acrescendo 4% de juros. Temos, desse modo, um fato misto diminutivo (troca de duplicata por nota promissória – fato permutativo, acrescida de juros – fato modificativo diminutivo).

São 4 as fórmulas de lançamento:

1ª fórmula – 1 débito e 1 crédito;

2ª fórmula – 1 débito e 2 ou mais créditos;

3ª fórmula – 2 ou mais débitos e 1 crédito;

4ª fórmula – 2 ou mais débitos e 2 ou mais créditos.

05. 1 - Caixa
a Despesas Gerais

2 - Salários
a Caixa

3 - Caixa
a Bancos

4 - Mercadorias
a Caixa

5 - Bancos
a Caixa

6 - Salários
a Salários a Pagar

Os lançamentos acima servem para registrar os seguintes eventos:

a) o de nº 3 se refere a depósito em conta corrente bancária e o de nº 5, a saque em conta bancária.

b) o de nº 1 se refere a pagamento de despesas gerais e o de nº 2, a pagamento de salários.

c) o de nº 4 se refere a aquisição de mercadorias e o de nº 5, a saque em conta corrente bancária.

d) o de nº 6 se refere a pagamento de salários e o de nº 3, a saques em conta corrente bancária.

e) o de nº 5 se refere a depósito em conta corrente bancária e o de nº 4, a aquisição de mercadorias para revenda.

O nº 1 é lançamento de estorno de despesas gerais, o nº 2 indica o pagamento de salários dentro do mês de competência, o nº 3 registra um saque bancário, o nº 4 refere-se à compra à vista de mercadorias, o nº 5 demonstra um depósito bancário e o nº 6 registra salários incorridos e não pagos.

06. A emissão de um cheque no valor de 500 para pagamento de uma duplicata, com juros de 25%, deve receber o seguinte lançamento contábil:

a) Diversos
a Bancos C/ Movimento
Duplicatas a Pagar 400
Juros Passivos 100 500

b) Duplicatas a Pagar		
a Diversos		
a Bancos C/ Movimento	**500**	
a Despesas de Juros	**100**	**600**

c) Diversos		
a Bancos C/ Movimento		
Duplicatas a Pagar	**500**	
Despesas de Juros	**125**	**625**

d) Bancos C/ Movimento		
a Diversos		
a Duplicatas a Pagar	**400**	
a Juros Passivos	**100**	**500**

e) Diversos		
a Duplicatas a Pagar		
Bancos C/ Movimento	**500**	
Despesas de Juros	**100**	**600**

O cheque emitido é de 500, para pagamento de uma duplicata com 25% de juros. Resolvendo por regra de três, teríamos:

500 _____ 125% (100% da duplicata, mais 25% de juros)
X _____ 100%

X = 400, que é o valor nominal da duplicata

O lançamento da alternativa A indica que houve débito em Duplicatas a Pagar (baixa da duplicata), débito em Juros Passivos (registro da despesa de juros) e crédito em Bancos C/ Movimento (redução do saldo da conta bancária).

Observe que o valor do cheque corresponde ao total pago. Assim, a duplicata deve ter valor menor que o do cheque, pois o pagamento foi feito com juros.

07. Indique a opção correta.

a) O custo das mercadorias existentes menos o custo das mercadorias compradas (compras) equivale ao custo das mercadorias vendidas (CMV).
b) O patrimônio líquido não é afetado pelas operações de compras, em dinheiro, de bens do ativo não circulante.
c) O ativo representa os bens, direitos e dívidas da empresa.
d) A ocorrência de valores ativos superiores aos passivos é denominada situação de passivo a descoberto.
e) As despesas de aluguel dos escritórios de uma empresa devem ser, obrigatoriamente, lançadas por ocasião de seu pagamento, como despesas do exercício.

A compra de bens para o ativo é um fato permutativo. Logo, não afeta a situação líquida patrimonial.

As despesas são apropriadas ao resultado de acordo com o princípio da competência, vale dizer, independentemente da data de seu pagamento.

08. Determinada empresa obteve um financiamento de 1.000.000, em 01.10.X1, comprometendo-se a liquidá-lo em 24 prestações mensais fixas de 150.000, a partir de 31 de outubro de X1. Se o encargo ou parte dele for considerado despesa operacional, a conta mais adequada para o seu registro é

a) Despesas Financeiras.
b) Despesas de Correção Monetária.
c) Variações Monetárias Ativas.
d) Variações Monetárias Passivas.
e) Juros Ativos.

A remuneração devida em virtude de financiamento é denominada Juros Passivos ou Despesas Financeiras.

09. Em 30.04.X1 verificou-se que a folha de pagamento do pessoal era de 120.000.

Sabendo-se que:

- as despesas foram apropriadas no mês de abril de X1;
- a folha foi liquidada no mês de maio de X1;
- em 15.04.X1 foi feito adiantamento de salários no valor de 40.000;
- não foram considerados os encargos previdenciários,

pode-se afirmar que o lançamento contábil relativo à liquidação da folha de pagamento do pessoal é o seguinte:

a) Despesas de Pessoal	**120.000**	
a Salários a Pagar		**120.000**
b) Despesas de Pessoal	**80.000**	
a Salários a Pagar		**80.000**
c) Despesas de Pessoal	**120.000**	
a Diversos		
a Salários a Pagar		**80.000**
a Adiantamento de Salários		**40.000**
d) Salários a Pagar	**80.000**	
a Caixa		**80.000**
e) Caixa	**80.000**	
a Salários a Pagar		**80.000**

Ao fazer o adiantamento em 15.04.X1, a empresa lançou:

D - Adiantamento de Salários		
C - Caixa		40.000

Em 30.04.X1, foi apropriada ao resultado a despesa de pessoal do mês e compensado o adiantamento:

D - Despesas de Pessoal	120.000	
C - Salários a Pagar		80.000
C - Adiantamento de Salários		40.000

Os salários a pagar seriam de 120.000. Todavia, como a empresa já havia antecipado 40.000, ficou devendo apenas 80.000 aos empregados.

Em maio de X1, quando do pagamento dos salários, o lançamento foi:

D - Salários a Pagar		
C - Caixa		80.000

10. O lançamento

Diversos
a Bancos Conta Movimento

a) é de 2ª fórmula e pode corresponder a aviso de débito do banco e a cheques emitidos pela empresa.
b) é de 2ª fórmula e pode corresponder a depósitos bancários realizados e a cheques emitidos pela empresa.
c) é de 3ª fórmula e pode corresponder a juros debitados pelo banco e a cheques emitidos pela empresa.
d) é de 3ª fórmula e pode corresponder a aviso de crédito do banco e a depósitos efetuados pela empresa.
e) é de 3ª fórmula e pode corresponder à emissão de cheques da empresa sacados contra mais de um estabelecimento bancário e ao recebimento de duplicatas em banco.

A palavra "Diversos" indica que houve 2 ou mais débitos. O crédito na conta Bancos Conta Movimento registra redução do saldo da conta corrente bancária da empresa.

11. Observe os dois balancetes abaixo:

Contas	***Saldos***	
	Março/X6	***Abril/X6***
Caixa	**1.000**	**1.500**
Bancos Conta Movimento	**5.000**	**6.000**
Receitas de Serviços	**12.000**	**18.000**
Capital	**100.000**	**100.000**
Duplicatas a Pagar	**10.000**	**15.000**
Títulos a Receber	**16.000**	**8.000**
Despesas Financeiras	**8.000**	**16.000**
Móveis e Utensílios	**20.000**	**20.000**
Veículos	**71.000**	**80.500**
Ferramentas	**10.000**	**12.000**
Despesas de Pessoal	**5.000**	**6.000**
Salários a Pagar	**14.000**	**17.000**

Comparando-se os dois balancetes apresentados, verifica-se que o total das despesas feitas pela empresa no mês de abril de X6 foi de:

a) **6.000.**
b) **8.000.**
c) **9.000.**
d) **16.000.**
e) **22.000.**

O saldo em março registra a despesa acumulada de janeiro até março. O saldo em abril corresponde à despesa acumulada de janeiro até abril.

De março para abril, as despesas sofreram as seguintes variações:

Despesas	*Março/X6*	*Abril/X6*	*Variação*
Despesas Financeiras	8.000	16.000	8.000
Despesas de Pessoal	5.000	6.000	1.000
			9.000

A variação de março para abril representa as despesas de abril.

12. (INSS/Esaf) A empresa Arbóresse Ltda. mandou elaborar a folha de pagamento do mês de outubro com os seguintes dados:

Salários e ordenados R$ 21.000,00;
Horas extras trabalhadas R$ 2.000,00;
imposto de Renda retido na fonte R$ 2.500,00;
Contribuição para o INSS, parte dos empregados 11%;
Contribuição para o INSS, parte patronal 20%;
Depósito para o FGTS 8%.

Com base nos dados e informações acima fornecidos, pode-se dizer que a empresa, em decorrência dessa folha de pagamento, terá despesas totais no valor de

- **a) R$ 29.440,00.**
- **b) R$ 31.970,00.**
- **c) R$ 34.470,00.**
- **d) R$ 26.910,00.**
- **e) R$ 24.410,00.**

A foiha de pagamento dessa empresa pode ser resumida da seguinte forma:

Salários e ordenados	21.000,00
Horas extras trabalhadas	2.000,00
	23.000,00
INSS, parte patronal (20% x 23.000,00)	4.600,00
Depósito para o FGTS (8% x 23.000,00)	1.840,00
Despesas totais	29.440,00

O Imposto de Renda retido na fonte, no valor de R$ 2.500,00, e a contribuição para o INSS, parte dos empregados, 11% x 23.000,00 = 2.530,00, não são despesas da empresa, e sim ônus dos empregados. O empregador se limita a reter os valores na fonte. Enquanto não forem repassados ao governo, o IR retido na fonte e o INSS dos empregados representam obrigações da empresa, classificáveis no passivo circulante.

D - Despesas de Salários	23.000,00	
D - Encargos Sociais (INSS e FGTS)	6.440,00	
C - Salários a Pagar (23.000 – 2.500 – 2.530)		17.970,00
C - Encargos Sociais a Pagar (INSS e FGTS)		6.440,00
C - IR Retido na Fonte a Pagar		2.500,00
C - INSS Retido na Fonte a Pagar		2.530,00

13. (TRF/Esaf) Observe o seguinte lançamento, constante do Diário da Firma Violetas – ME, do qual foi, cuidadosa e didaticamente, suprimido o histórico para fins de concurso.

Duplicatas Descontadas
a Diversos
valor que se registra em decorrência........, a saber:
a Bancos c/ Movimento
.. R$ 1.300,00
a Duplicatas a Receber
.. R$ 2.700,00 R$ 4.000,00

O histórico suprimido no lançamento supra descrito deverá descrever a

- **a) quitação de desconto bancário, com devolução de duplicatas não recebidas.**
- **b) quitação de desconto bancário, com liquidação de duplicatas recebidas.**
- **c) contratação de desconto bancário, com entrega de duplicatas, recebendo parte do dinheiro em conta corrente.**
- **d) quitação de desconto bancário, com devolução de duplicatas não recebidas e liquidação de duplicatas recebidas.**
- **e) quitação de desconto bancário, com liquidação de duplicatas recebidas e devolução de duplicatas não recebidas.**

Na operação de desconto de duplicatas a receber, que consiste na antecipação do recebimento do valor dos títulos, lançamos:

D - Bancos Conta Movimento
D - Encargos Financeiros a Transcorrer
C - Duplicatas Descontadas

Em consonância com as Normas Internacionais de Contabilidade, a conta Duplicatas Descontadas é do passivo exigível, e não mais retificadora do ativo.

Lançamento de apropriação dos juros ao resultado:

D - Despesa de Juros
C - Encargos Financeiros a Transcorrer

Quando o banco recebe a duplicata do cliente, é remetido um aviso do fato à empresa, que só então efetua a baixa na conta Duplicatas a Receber, mediante o seguinte lançamento:

D - Duplicatas Descontadas
C - Duplicatas a Receber

As duplicatas descontadas que o banco não consegue receber dos clientes (aceitantes) são cobradas da empresa que efetuou o desconto, mediante débito em conta corrente:

D - Duplicatas Descontadas
C - Bancos Conta Movimento

14. (ICMS-MS/Esaf) A empresa Carente S/A recebeu aviso do Banco da Casa, comunicando o recebimento de uma duplicata com ele descontada anteriormente.

O contador, acertadamente, promoveu o seguinte lançamento:

a) **Bancos Conta Movimento**
a Duplicatas a Receber

b) **Duplicatas a Receber**
a Bancos Conta Movimento

c) **Títulos Descontados**
a Duplicatas a Receber

d) **Duplicatas a Receber**
a Títulos Descontados

e) **Títulos Descontados**
a Bancos Conta Movimento

Quando da remessa da duplicata para desconto, a empresa deve lançar:

D - Bancos Conta Movimento
D - Encargos Financeiros a Transcorrer
C - Duplicatas Descontadas

A conta Duplicatas a Receber não deve ser baixada do ativo circulante no ato do desconto, pois, caso o banco não consiga recebê-la do devedor, o título poderá ser cobrado da empresa que o descontou, uma vez que ela responde solidariamente pela dívida representada pela duplicata que endossou para o banco.

Quando a empresa recebe o aviso bancário informando que a duplicata foi recebida do devedor, lança:

D - Duplicatas Descontadas
C - Duplicatas a Receber

15. (ICMS-MS/Esaf) Em novembro passado a folha de pagamento da empresa Rubi Vermelho Ltda. discriminava:

Salários e ordenados	**R$ 120.000,00**
Horas extras trabalhadas	**R$ 8.000,00**
INSS patronal a 22%	
INSS do segurado a 11%	
FGTS do segurado a 8%	

No mês de dezembro não foi computado nenhum reajuste salarial e a jornada de trabalho foi absolutamente igual ao mês anterior. Esta folha está dividida de tal modo que não há Imposto de Renda recolhido na fonte.

Exclusivamente a partir desses dados, considerando que a empresa acima encerra o exercício em 31 de dezembro, podemos afirmar que esta folha de pagamento ocasionou para a empresa em questão uma despesa total de

a) **R$ 180.480,00.**
b) **R$ 166.400,00.**
c) **R$ 156.160,00.**
d) **R$ 152.320,00.**
e) **R$ 149.920,00.**

O INSS devido pelo segurado não é despesa da empresa, que apenas retém o imposto na fonte e repassa o valor à Previdência, na condição de responsável. Enquanto não for pago ao INSS, o valor retido representará obrigação (passivo circulante) para a empresa.

O INSS patronal e o FGTS do segurado são despesas da empresa, calculadas sobre o valor dos salários e ordenados e das horas extras trabalhadas:

Sal. e Ordenados	Horas Extras	INSS Patronal – 22%	FGTS – 8%	Despesa Total
120.000,00	8.000,00	28.160,00	10.240,00	166.400,00

16. (TCE-ES/Esaf) Ao encerrar o exercício social, a empresa Personal Ltda. constituiu a provisão para férias, segundo os critérios da legislação pertinente, com base na remuneração mensal dos empregados e no número de dias de férias a que já tinham direito na época do balanço, incluindo os encargos à base de 30%, sendo 10% dos segurados e 20% patronal. Apenas o acréscimo de um terço do valor das férias não foi incluído na provisão.

A situação descrita na época do balanço era a seguinte:

10 empregados com 12 meses de trabalho e salário mensal de R$ 1.500,00
10 empregados com 6 meses de trabalho e salário mensal de R$ 1.200,00
10 empregados com 3 meses de trabalho e salário mensal de R$ 1.000,00

Todos os empregados tinham mais de um ano de casa e não faltaram ao serviço durante o período aquisitivo das férias.

Com estas informações o contador da empresa promoveu o lançamento para contabilizar a provisão para férias no valor de:

a) R$ 21.150,00.
b) R$ 23.500,00.
c) R$ 25.850,00.
d) R$ 28.200,00.
e) R$ 30.550,00.

Os encargos de 10% dos segurados não representam despesa da empresa, que apenas retém o valor na condição de responsável.

10 empregados x 12/12 x 1.500,00 =	15.000,00		
Encargos – 20%	3.000,00	18.000,00	
10 empregados x 06/12 x 1.200,00 =	6.000,00		
Encargos – 20%	1.200,00	7.200,00	
10 empregados x 03/12 x 1.000,00 =	2.500,00		
Encargos – 20%	500,00	3.000,00	28.200,00

17. (Analista/Serpro/Esaf) José de Anchieta, nosso empregado matrícula número 1520, pediu para conferir os cálculos de seu contracheque, tendo encontrado os seguintes valores:

Salários e ordenados R$ 550,00;

Insalubridade: 40% do salário-mínimo;

18 horas extras com acréscimo de 50%;

INSS do segurado à alíquota de 11%;

INSS patronal à alíquota de 26%;

FGTS à alíquota de 8%.

Observações:

– o salário-mínimo vigente tem o valor de R$ 151,00;

– o mês comercial é composto por 220 horas.

Pelos cálculos de José de Anchieta, podemos concluir que sua remuneração mensal vai provocar para a empresa um débito em despesas no valor de

a) **R$ 833,81.**
b) **R$ 858,15.**
c) **R$ 875,13.**
d) **R$ 908,38.**
e) **R$ 982,95.**

O INSS do segurado não representa despesa para a empresa. Por determinação de lei, ela desconta a contribuição do salário do empregado e repassa o valor para a Previdência, na condição de responsável.

Salários e ordenados	550,00
Insalubridade: 40% x 151,00	60,40
Horas extras: (550,00/220h) x 18 x 1,5	67,50
INSS patronal: 677,90 x 26%	176,25
FGTS: 677,90 x 8%	54,23
Total	908,38

18. **(AFRF/Esaf) A firma Duplititus opera com vendas a prazo alternando a cobrança em carteira e em bancos, mediante desconto de duplicatas. Em primeiro de abril mantinha as duplicatas de sua emissão n^{os} 03, 05 e 08 em carteira de cobrança e as de n^{os} 04, 06 e 07, descontadas no banco. Cada uma dessas letras tinha valor de face de R$ 60,00, exceto a nº 07, cujo valor era R$ 70,00.**

Durante o mês de abril ocorreram os seguintes fatos:

– vendas a prazo com emissão das duplicatas nºs 09, 10 e 11 (3 x 50):	**R$ 150,00**
– vendas à vista mediante notas fiscais:	**R$ 200,00**
– desconto bancário das duplicatas nºs 09 e 10:	**R$ 100,00**
– recebimento em carteira das duplicatas nºs 03 e 05:	**R$ 120,00**
– devolução pelo banco da duplicata nº 04, sem cobrar:	**R$ 60,00**
– recebimento pelo banco da duplicata nº 07:	**R$ 70,00**

Com essas informações podemos concluir que, após a contabilização, o saldo final das contas Duplicatas a Receber e Duplicatas Descontadas será, respectivamente, de:

a) **R$ 160,00 e R$ 330,00.**
b) **R$ 330,00 e R$ 160,00.**
c) **R$ 140,00 e R$ 160,00.**
d) **R$ 200,00 e R$ 220,00.**
e) **R$ 330,00 e R$ 220,00.**

No início do mês de abril, a posição das duplicatas era esta:

Duplicatas a Receber

03	60,00		
05	60,00		
08	60,00		
04	60,00		
06	60,00		
07	70,00		

Duplicatas Descontadas

		60,00	04
		60,00	06
		70,00	07

Durante o mês de abril, houve os seguintes fatos:

Vendas a prazo com emissão das duplicatas n^{os} 09, 10 e 11 (3 x 50): R$ 150,00

D - Duplicatas a Receber
C - Vendas 150,00

Vendas à vista mediante notas fiscais: R$ 200,00

D - Caixa
C - Vendas 200,00

Desconto bancário das duplicatas n^{os} 09 e 10: R$ 100,00

D - Bancos Conta Movimento ?
D - Encargos Financeiros a Transcorrer ?
C - Duplicatas Descontadas 100,00

Recebimento em carteira das duplicatas n^{os} 03 e 05: R$ 120,00

D - Caixa
C - Duplicatas a Receber 120,00

Devolução pelo banco da duplicata nº 04, sem cobrar: R$ 60,00

D - Duplicatas Descontadas
C - Bancos Conta Movimento 60,00

Recebimento pelo banco da duplicata nº 07: R$ 70,00

D - Duplicatas Descontadas
C - Duplicatas a Receber 70,00

Após esses fatos, temos a seguinte posição:

Duplicatas a Receber

03	60,00	70,00	07
05	60,00	60,00	03
08	60,00	60,00	05
04	60,00		
06	60,00		
07	70,00		
09	50,00		
10	50,00		
11	50,00		
	330,00		

Duplicatas Descontadas

04	60,00	60,00	04
07	70,00	60,00	06
		70,00	07
		50,00	09
		50,00	10
		160,00	

19. (AFC/SFC/Esaf) A empresa Saturno Ltda. preparou sua folha de pagamento de dezembro com os seguintes dados:

1- salários e ordenados dos empregados: R$ 3.000,00;
2- horas extras trabalhadas no mês: R$ 200,00;
3- Previdência Social dos empregados à alíquota de 11%;
4- fundo de garantia dos empregados à alíquota de 8%; e
5- Previdência Social patronal à alíquota de 21%.

A contabilização dessa folha de pagamento foi efetuada, de forma correta, em um único lançamento. Assinale a opção que o contém:

a)

Despesas de Salários e Ordenados		
a Salários e Ordenados a Pagar		
valor da folha de salários que ora se contabiliza		**4.480,00**

b)

Despesas de Salários e Ordenados		
a Diversos		
valor da folha de salários que ora se contabiliza, como segue:		
a Salários e Ordenados a Pagar	**4.128,00**	
a Contribuições Sociais a Recolher	**352,00**	**4.480,00**

c)

Diversos		
a Diversos		
valor da folha de salários que ora se contabiliza, como segue:		
Despesas de Salários e Ordenados	**3.200,00**	
Encargos Sociais e Trabalhistas	**1.280,00**	**4.480,00**
a Salários e Ordenados a Pagar	**2.848,00**	
a Contribuições Sociais a Recolher	**1.632,00**	**4.480,00**

d)

Diversos		
a Diversos		
valor da folha de salários que ora se contabiliza, como segue:		
Despesas de Salários e Ordenados	**3.200,00**	
Encargos Sociais e Trabalhistas	**928,00**	**4.128,00**
a Salários e Ordenados a Pagar	**2.848,00**	
a Contribuições Sociais a Recolher	**1.280,00**	**4.128,00**

e)

Diversos		
a Diversos		
valor da folha de salários que ora se contabiliza, como segue:		
Despesas de Salários e Ordenados	**2.848,00**	
Encargos Sociais e Trabalhistas	**1.280,00**	**4.128,00**
a Salários e Ordenados a Pagar	**2.848,00**	
a Contribuições Sociais a Recolher	**1.280,00**	**4.128,00**

Considerados os dados fornecidos, a empresa teve as seguintes despesas:

Salários e ordenados	3.000,00
Horas extras	200,00
FGTS = 3.200,00 x 8% =	256,00
Previdência Social patronal – 3.200,00 x 21%	672,00
	4.128,00

A Previdência Social dos empregados não é despesa da empresa, que apenas retém o valor, quando do pagamento aos empregados, e o repassa para o INSS. Enquanto não houver o repasse, o valor descontado dos empregados representará um passivo exigível para o empregador.

Como encargos sociais e trabalhistas, a empresa teve:

FGTS (3.200,00 x 8%)	256,00
Previdência Social patronal (3.200,00 x 21%)	672,00
	928,00

20. (TRF/Esaf/Adaptada) A empresa Comercial Luna Ltda. descontou uma duplicata em 01.07.03, pelo prazo de 25 dias, no valor de R$ 1.000,00. O banco deduziu do valor a importância de R$ 50,00, referentes a despesas financeiras. Assinale a opção em que o registro contábil da operação está correto.

	Valores em R$	
a) Diversos		
a Duplicatas a Receber	**1.000,00**	
Bancos Conta Movimento		**950,00**
Despesas Financeiras		**50,00**
b) Diversos		
a Duplicatas Descontadas		**1.000,00**
Bancos Conta Movimento	**950,00**	
Encargos Financeiros a Transcorrer	**50,00**	
c) Duplicatas a Receber	**1.000,00**	
a Diversos		
a Bancos Conta Movimento		**950,00**
a Despesas Financeiras		**50,00**
d) Duplicatas Descontadas	**1.000,00**	
a Diversos		
a Bancos Conta Movimento		**950,00**
a Encargos Financeiros a Transcorrer		**50,00**
e) Bancos Conta Movimento	**1.000,00**	
a Diversos		
a Duplicatas a Receber		**950,00**
a Despesas Financeiras		**50,00**

A conta Encargos Financeiros a Transcorrer é classificada como retificadora do passivo exigível e seu valor deve ser transferido para o resultado do exercício, proporcionalmente ao prazo de vencimento das duplicatas, mediante este lançamento:

D - Despesas Financeiras
C - Encargos Financeiros a Transcorrer

21. (AFRF/Esaf) Na microempresa do meu Tio, no mês de outubro, os salários somados às horas extras montaram a R$ 20.000,00. Os encargos de Previdência Social foram calculados em 11%, a parte do segurado, e em 22%, a parcela patronal.

Ao contabilizar a folha de pagamento, o contador deverá fazer o seguinte registro:

a) **Salários e Ordenados**
a Salários a Pagar **20.000,00**

Previdência Social
a Previdência Social a Recolher **6.600,00**

b) **Salários e Ordenados**
a Salários a Pagar **17.800,00**

Previdência Social
a Previdência Social a Recolher **6.600,00**

c) **Salários e Ordenados**
a Salários a Pagar **17.800,00**

Previdência Social
a Previdência Social a Recolher **4.400,00**

d) **Salários e Ordenados**
a Salários a Pagar **17.800,00**

Salários a Pagar
a Previdência Social a Recolher **2.200,00**

Previdência Social
a Previdência Social a Recolher **4.400,00**

e) **Salários e Ordenados**
a Salários a Pagar **20.000,00**

Salários a Pagar
a Previdência Social a Recolher **2.200,00**

Previdência Social
a Previdência Social a Recolher **4.400,00**

Salários e horas extras	20.000,00
Encargos previdenciários patronais – 22%	4.400,00
Despesa total	24.400,00

Como responsável pela contribuição devida pelo segurado, do valor dos salários e horas extras, a empresa retém 11% na fonte: 20.000,00 x 11% = 2.200,00. Apesar de não representar despesa da companhia, este valor é registrado como obrigação, até que seja repassado à Previdência. Portanto, o valor líquido a pagar aos empregados é de: 20.000,00 – 2.200,00 = 17.800,00.

22. **(TFC/Esaf) Se uma empresa mantém todas as duplicatas de sua emissão em determinado banco, em operação de desconto, os seus clientes serão creditados quando a(o)**

a) duplicata for descontada no banco.
b) duplicata for enviada ao banco para desconto.
c) banco acusar o recebimento da duplicata.
d) banco emitir o aviso de crédito.
e) cliente pagar a duplicata no banco.

Quando da remessa da duplicata para desconto, a empresa deve lançar:

D - Bancos Conta Movimento
D - Encargos Financeiros a Transcorrer
C - Duplicatas Descontadas

A duplicata não deve ser baixada de imediato do ativo circulante, pois, caso o banco não consiga recebê-la do devedor, o título poderá ser cobrado da empresa que o descontou, uma vez que ela responde solidariamente pela dívida representada pela duplicata que endossou para o banco.

Quando a empresa recebe o aviso bancário informando que a duplicata foi recebida do devedor, o lançamento é:

D - Duplicatas Descontadas
C - Duplicatas a Receber

23. **(AFRF/Esaf/2003) Observemos os seguintes fatos administrativos:**

aluguel de R$ 200,00 mensais que foi contratado em 30 de agosto de 2002, mas foi pago apenas até 30 de novembro do mesmo ano; compra de mercadorias por R$ 4.000,00, tendo sido vendidos no mesmo ano 40% do volume adquirido, com lucro de 15%; salário de dezembro de R$ 500,00 com INSS de 11% dos empregados e 20% dos empregadores e FGTS de 8%.

Considerando o registro contábil correto desses eventos, podemos dizer que eles reduziram o lucro do ano de 2002 no valor de

a) R$ 1.000,00.
b) R$ 1.200,00.
c) R$ 1.255,00.
d) R$ 1.440,00.
e) R$ 1.680,00.

Resultado apurado na venda das mercadorias:

Compras de mercadorias	4.000,00
Percentual vendido	x 40%
Custo da venda	1.600,00
Margem de lucro sobre o custo	x 15%
Lucro na venda das mercadorias	240,00

Resultado após o registro dos fatos observados:

Despesas de aluguéis: 4 meses x 200,00 =	(800,00)
Lucro na venda das mercadorias	240,00
Salário de dezembro	(500,00)
INSS do empregador: 500,00 x 20% =	(100,00)
FGTS: 500,00 x 8% =	(40,00)
Prejuízo	(1.200,00)

As despesas de aluguéis, do período de setembro a dezembro de 2002, foram apropriadas segundo o princípio da competência.

24. (ISS-Fortaleza/Esaf/Adaptada) Analisando um desconto de duplicata em 02.01.03, pelo prazo de 15 dias, no valor de R$ 200,00, com despesas financeiras no montante de R$ 15,00, deduzidas pelo banco no momento da liberação do dinheiro, assinale a seguir a única opção que indica o registro correto da operação.

	Valores em R$	
Contas	**Débito**	**Crédito**
a) Diversos		
a Duplicatas Descontadas		**200,00**
Bancos Conta Movimento	**185,00**	
Encargos Financeiros a Transcorrer	**15,00**	
b) Diversos		
a Duplicatas a Receber		**200,00**
Bancos Conta Movimento	**185,00**	
Despesas Financeiras	**15,00**	
c) Duplicatas a Receber	**200,00**	
a Diversos		
a Bancos Conta Movimento		**185,00**
a Despesas Financeiras		**15,00**
d) Duplicatas Descontadas	**200,00**	
a Diversos		
a Bancos Conta Movimento		**185,00**
a Encargos Financeiros a Transcorrer		**15,00**
e) Bancos Conta Movimento	**200,00**	
a Diversos		
a Duplicatas a Receber		**185,00**
a Despesas Financeiras		**15,00**

A baixa da duplicata a receber será efetuada apenas quando o banco avisar que recebeu o valor correspondente do cliente.

25. (AFC/CGU/Esaf/2004) Observe a seguinte operação, que constitui um fato contábil:

"Recebimento, em cheque, de uma duplicata no valor de R$ 500,00, com desconto de 5%".

O lançamento correto para contabilizar o fato acima indicado será:

a) Diversos
a Duplicatas a Receber
Pela quitação que ora se faz, como segue:
Caixa
Valor líquido ora recebido, em cheque 475,00
Descontos Passivos
Valor de 5% concedido como desconto 25,00 500,00

b) Diversos
a Duplicatas a Receber
Pela quitação que ora se faz, como segue:
Bancos Conta Movimento
Valor líquido ora recebido, em cheque 475,00
Descontos Passivos
Valor de 5% concedido como desconto 25,00 500,00

c) Duplicatas a Receber
a Diversos
Pela quitação que ora se faz, como segue:
Bancos Conta Movimento
Valor líquido ora recebido, em cheque 500,00
Descontos Passivos
Valor de 5% concedido como desconto 25,00 525,00

d) Diversos
a Bancos Conta Movimento
Pela quitação que ora se faz, como segue:
Duplicatas a Receber
Valor líquido ora recebido, em cheque 500,00
Descontos Passivos
Valor de 5% concedido como desconto 25,00 525,00

e) Diversos
a Títulos a Receber
Pela quitação que ora se faz, como segue:
Bancos Conta Movimento
Valor líquido ora recebido, em cheque 475,00
Descontos Ativos
Valor de 5% concedido como desconto 25,00 500,00

Houve o recebimento líquido de 475,00, debitados na conta Caixa. Os juros incidentes na operação, no valor de 25,00, representam despesas, denominados Descontos Passivos na questão. Em virtude do recebimento da duplicata, deve-se baixar o seu valor do saldo da conta Duplicatas a Receber, mediante crédito.

26. (ISS-Recife/Esaf/Adaptada) A empresa Comercial Lâmina Ltda. descontou uma duplicata em 02.01.03, pelo prazo de 15 dias, no valor de R$ 100,00. O banco deduziu do valor a importância de R$ 5,00, referente a despesas financeiras. O registro contábil da operação está correto em uma única opção. Assinale-a:

	Valores em R$	
Contas	**Débito**	**Crédito**
a) Diversos		
a Duplicatas Descontadas		**100,00**
Bancos Conta Movimento	**95,00**	
Encargos Financeiros a Transcorrer	**5,00**	
b) Diversos		
a Duplicatas a Receber		**100,00**
Bancos Conta Movimento	**95,00**	
Despesas Financeiras	**5,00**	
c) Duplicatas a Receber	**100,00**	
a Diversos		
a Bancos Conta Movimento		**95,00**
a Despesas Financeiras		**5,00**
d) Duplicatas Descontadas	**100,00**	
a Diversos		
a Bancos Conta Movimento		**95,00**
a Encargos Financeiros a Transcorrer		**5,00**
e) Bancos Conta Movimento	**100,00**	
a Diversos		
a Duplicatas a Receber		**95,00**
a Despesas Financeiras		**5,00**

Por se tratar de cobrança antecipada de juros, o valor do desconto deve ser computado em Encargos Financeiros a Transcorrer, conta retificadora do passivo exigível, cujo saldo será transferido para o resultado:

D - Despesas Financeiras
C - Encargos Financeiros a Transcorrer

27. **(ISS-SP/FCC/2007) O saldo da conta corrente da entidade auditada no Banco Mineiro do Sul S/A em 31.12.2005 era de R$ 158.000,00, credor. Na mesma data, o saldo da mesma conta corrente na escrituração contábil da companhia era de R$ 136.000,00, devedor. No procedimento de conciliação bancária, nessa mesma data, o auditor constatou que**

- **Os cheques de n° 15 a 18, emitidos pela companhia, não haviam ainda sido apresentados ao banco, no valor total de R$ 11.500,00.**
- **Houve cobrança de despesas bancárias no valor de R$ 1.200,00, não contabilizada pela companhia.**
- **A duplicata n° 22, no valor de R$ 12.700,00, em cobrança no banco, havia sido paga pelo credor, sem que houvesse sido registrado o fato na escrituração contábil da entidade.**
- **Um depósito de R$ 1.000,00, efetuado pela companhia, não havia ainda sido compensado.**

Efetuados os ajustes correspondentes, o valor correto do saldo da conta corrente bancária da entidade é de, em R$:

a) **149.300,00**
b) **147.500,00**
c) **146.500,00**
d) **145.300,00**
e) **137.000,00**

Bancos Conta Movimento	
136.000	1.200
12.700	
147.500	

Saldo da conta corrente no extrato	158.000
Cheques emitidos ainda não apresentados	(11.500)
Depósito não compensado	1.000
Saldo conciliado	147.500

Gabarito

01 - E
02 - D
03 - E
04 - E
05 - E
06 - A
07 - B
08 - A
09 - D
10 - C
11 - C
12 - A
13 - D
14 - C
15 - B
16 - D
17 - D
18 - B
19 - D
20 - B
21 - E
22 - C
23 - B
24 - A
25 - A
26 - A
27 - B

Capítulo 13

Receita

13.1 Conceito

Na atividade econômica, o empresário tem como objetivo principal o lucro, alcançado quando as receitas superam as despesas.

As contas de receitas registram variações patrimoniais positivas. A receita aumenta a situação líquida.

Consideremos que uma sociedade tenha sido constituída mediante a realização do capital social em dinheiro no valor de 1.000:

D - Caixa (↑ ativo)
C - Capital Social (↑ SL) 1.000

Em seguida, o valor existente em caixa foi depositado em conta corrente bancária:

D - Bancos Conta Movimento (↑ ativo)
C - Caixa (↓ ativo) 1.000

Após esses fatos, a situação do patrimônio seria a seguinte:

Ativo		*Patrimônio Líquido*	
Bancos Conta Movimento	1.000	Capital Social	1.000

Houve a aplicação financeira do valor existente em conta corrente:

D - Aplicações Financeiras (↑ ativo)
C - Bancos Conta Movimento (↓ ativo) 1.000

A aplicação rendeu juros de 10%. No resgate, tanto o capital quanto os juros foram transferidos pelo banco para a conta corrente da empresa, que lançou:

D - Bancos Conta Movimento (↑ ativo) 1.100
C - Aplicações Financeiras (↓ ativo) 1.000
C - Receitas de Juros (↑ SL) 100

Considerando apenas a existência dos fatos descritos anteriormente, durante o exercício, a empresa teria apurado lucro de 100, correspondente à receita de juros. Desse modo, após a apuração do resultado e a transferência do lucro para o patrimônio líquido, a nova situação patrimonial da empresa era esta:

Ativo		*Patrimônio Líquido*	
Bancos Conta Movimento	1.100	Capital Social	1.000
		Lucros Acumulados	100

Como identificar se um determinado fato gera receita?

13.2 Receita financeira

Quando depositamos certa quantia em um banco, lançamos:

D - Bancos Conta Movimento (↑ ativo)
C - Caixa (↓ ativo) 1.000

O saque do valor depositado não representa receita, uma vez que o banco se limita a restituir o valor anteriormente depositado:

D - Caixa (↑ ativo)
C - Bancos Conta Movimento (↓ ativo) 1.000

Consideremos, porém, que o valor depositado tenha sido aplicado a juros de 10% durante determinado período. Quando da aplicação, o valor é transferido da conta corrente para a conta de aplicação:

D - Aplicações Financeiras (↑ ativo)
C - Bancos Conta Movimento (↓ ativo) 1.000

No resgate da aplicação, o banco transfere o valor aplicado e os juros para a conta corrente da empresa. Nesse caso, na empresa, lançamos:

D - Bancos Conta Movimento (↑ ativo) 1.100
C - Aplicações Financeiras (↓ ativo) 1.000
C - Receitas de Juros (↑ SL) 100

Como o valor resgatado é superior ao que foi aplicado, a diferença representa receita financeira.

13.3 Receita de venda de mercadorias

Se as mercadorias forem revendidas pelo preço de custo, não haverá lucro ou prejuízo. Todavia, como o objetivo principal da atividade comercial é o lucro, normalmente a venda é efetivada por preço superior ao custo. Deste modo, se as mercadorias foram adquiridas a prazo por 1.000 e revendidas à vista por 1.200, temos:

Contabilização da compra a prazo das mercadorias:

D - Mercadorias (↑ ativo)
C - Fornecedores (↑ PE) 1.000

Registro da venda à vista das mercadorias com lucro:

D - Caixa (↑ ativo)	1.200	
C - Mercadorias (↓ ativo)		1.000
C - Lucro na Venda de Mercadorias (↑ SL)		200

O crédito na conta Mercadorias serve para registrar a baixa do estoque, já que os bens vendidos são entregues ao cliente.

Observe que o lançamento anterior causaria dificuldades para a identificação dos preços de custo e de venda, que devem ser objeto de um controle mais rigoroso, principalmente por serem necessários à elaboração da demonstração do resultado do exercício. Por isso, a venda anterior deve ser registrada de forma que sejam discriminados o preço de venda e o preço de custo:

D - Caixa (↑ ativo)		
C - Receita de Vendas (↑ SL)		1.200

D - Custo das Mercadorias Vendidas (↓ SL)		
C - Mercadorias (↓ ativo)		1.000

Custo das Mercadorias Vendidas é conta de despesa.

Em vez de dois lançamentos de 1ª fórmula, podemos fazer somente um de 4ª fórmula:

D - Caixa (↑ ativo)	1.200	
D - Custo das Mercadorias Vendidas (↓ SL)	1.000	
C - Receita de Vendas (↑ SL)		1.200
C - Mercadorias (↓ ativo)		1.000

Confrontando a receita da venda com o custo das mercadorias vendidas, temos o lucro:

Receita de vendas	1.200
Custo das mercadorias vendidas	(1.000)
Lucro na venda	200

13.4 Receita de serviços

De maneira idêntica à venda de mercadorias, a prestação de serviços deve ser contabilizada de forma a discriminar o preço dos serviços prestados e os custos correspondentes:

D - Caixa (↑ ativo)		
C - Receita de Serviços (↑ SL)		1.200

D - Custo dos Serviços Prestados (↓ SL)		
C - Caixa, Materiais ou Contas a Pagar (↓ ativo ou ↑ PE)		1.000

Como custo dos serviços prestados devem ser computados os gastos necessários à prestação, tais como a mão-de-obra e os materiais aplicados na prestação dos serviços.

13.5 Receita de aluguel

Os imóveis não utilizados na manutenção das atividades de uma empresa podem ser destinados à locação, gerando receita:

D - Caixa (↑ ativo)
C - Receita de Aluguéis (↑ SL) 400

Consideremos que um imóvel de propriedade da empresa tenha sido alugado durante dezembro de X1 e que o valor correspondente só tenha sido recebido em janeiro de X2. Em dezembro de X1, de acordo com o princípio da competência, lançamos:

D - Aluguéis a Receber (↑ ativo)
C - Receita de Aluguéis (↑ SL) 500

Quando do recebimento do aluguel, em janeiro de X2, lançamos:

D - Caixa (↑ ativo)
C - Aluguéis a Receber (↓ ativo) 500

Desta forma, apesar de a receita só ter sido recebida em X2, ela foi computada no resultado do exercício de X1.

13.6 Realização da receita

A receita das vendas de mercadorias é realizada quando da efetiva entrega das mercadorias ao cliente, momento em que ocorre a transmissão da propriedade dos bens para o comprador.

Simultaneamente à realização da receita das vendas, temos o custo das mercadorias vendidas como despesa incorrida, representando o sacrifício patrimonial correspondente à transferência dos bens negociados.

As vendas cujos valores tenham sido recebidos antes da efetiva entrega das mercadorias devem ser registradas como receitas antecipadas, no passivo exigível:

D - Caixa (↑ ativo)
C - Adiantamentos de Clientes ou Receitas Antecipadas (↑ PE)

Em obediência ao princípio da competência, os valores recebidos antecipadamente de clientes somente serão computados no resultado do exercício no momento em que as mercadorias lhes forem entregues:

D - Adiantamentos de Clientes ou Receitas Antecipadas (↓ PE)
C - Receita de Vendas (↑ SL)

D - Custo das Mercadorias Vendidas (↓ SL)
C - Mercadorias (↓ ativo)

As vendas de mercadorias a prazo são registradas como receita do exercício, tendo como contrapartida uma conta a receber:

D - Clientes ou Duplicatas a Receber (↑ ativo)
C - Receita de Vendas (↑ SL)

D - Custo das Mercadorias Vendidas (↓ SL)
C - Mercadorias (↓ ativo)

A receita de serviços é realizada quando da sua efetiva prestação ao cliente. Simultaneamente à realização dessa receita, temos o custo dos serviços prestados como despesa incorrida.

13.7 Insubsistências e superveniências

Insubsistência Passiva – "Insubsistência" é a condição de algo que deixa de existir, que desaparece. O vocábulo "passiva" tem o sentido de "negativa" ou "que causa efeito negativo", que não se confunde com a expressão "do passivo" (das obrigações, do passivo exigível). Logo, a insubsistência passiva é relativa àquilo que, ao deixar de existir, provoca efeito negativo sobre o patrimônio. A mercadoria perdida em um incêndio, por exemplo, é uma insubsistência passiva. Não se trata, porém, de uma insubsistência *do passivo*. Como o que deixou de existir foi um bem, com a perda da mercadoria, houve insubsistência *do ativo*.

Portanto, a conta insubsistências Passivas é de despesa (de natureza devedora).

Insubsistência Ativa – Por analogia, "insubsistência ativa" é quando algo que deixou de existir provoca o aumento do patrimônio, vale dizer, significa "o efeito positivo de algo que deixou de existir". Exemplo: a prescrição de uma dívida, que é uma insubsistência do passivo.

A conta Insubsistências Ativas é de receita (de natureza credora).

Superveniência – "Superveniência" é a condição de algo que vem além, que adiciona ou acresce. Em contabilidade, significa algo que provoca aumento do ativo ou do passivo, aumentando ou diminuindo a situação líquida. Se a superveniência é passiva, tal aumento tem efeito negativo. Exemplo: os juros de mora por atraso no pagamento de uma obrigação aumentam a dívida, o que provoca efeito negativo sobre o patrimônio. Assim, tem-se uma superveniência passiva (despesa). Se a superveniência é ativa, ocorre o aumento do patrimônio (receita). Exemplo: o recebimento de doação.

Insubsistência do Passivo – Consiste no desaparecimento de uma dívida. Observe que a insubsistência do passivo é uma insubsistência ativa (tem efeito positivo sobre o patrimônio).

Insubsistência do Ativo – Consiste no desaparecimento de um bem ou direito. Trata-se de uma insubsistência passiva (tem efeito negativo sobre o patrimônio).

O uso inadequado das expressões "insubsistências ativas" e "insubsistências passivas" na Contabilidade Pública tem causado muita controvérsia quanto ao verdadeiro sentido desses institutos.

Insubsistência do Ativo → Redução do Ativo → Insubsistência Passiva → Despesa

Insubsistência do Passivo → Redução do Passivo → Insubsistência Ativa → Receita

Superveniência do Ativo → Aumento do Ativo → Superveniência Ativa → Receita

Superveniência do Passivo → Aumento do Passivo → Superveniência Passiva → Despesa

Questões comentadas

Duplicatas a Pagar	**100.000**	
a Diversos		
a Bancos		**98.000**
a Descontos Obtidos		**2.000**

01. O lançamento acima é o registro contábil de

- **a) alienação de bens a prazo.**
- **b) alienação de bens a prazo, com desconto.**
- **c) aquisição de bens a prazo.**
- **d) aquisição de bens com desconto.**
- **e) pagamento de dívidas.**

O débito na conta Duplicatas a Pagar indica a baixa da obrigação que estava registrada no passivo. O crédito na conta Bancos traduz redução no saldo da conta corrente bancária. O desconto obtido no pagamento foi lançado em conta de receita, Descontos Obtidos.

02. Um cliente pagou duplicata de seu aceite no valor de 80.000, adicionado de juros de mora de 4.000.

Assinale a opção que contém o lançamento contábil, na emitente da duplicata, considerando-se que sua liquidação foi feita por meio de cobrança bancária.

a) Diversos		
a Duplicatas a Receber		**84.000**
Bancos	**80.000**	
Receitas de Juros	**4.000**	

b) Bancos	**84.000**	
a Diversos		
a Duplicatas a Receber		**80.000**
a Receitas de Juros		**4.000**

c) Duplicatas a Receber	**84.000**	
a Diversos		
a Bancos		**80.000**
a Receitas de Juros		**4.000**

d) Diversos		
a Bancos		**84.000**
Duplicatas a Receber	**80.000**	
Receitas de Juros	**4.000**	

e) Duplicatas a Receber	**84.000**	
a Diversos		
a Duplicatas Descontadas		**80.000**
a Receitas de Juros		**4.000**

O valor nominal da duplicata era de 80.000, mas, em razão dos juros de mora de 4.000, o valor total recebido foi de 84.000, lançado na conta corrente da empresa pelo banco. A emitente deve, então, indicar em sua contabilidade o aumento do saldo da conta Bancos Conta Movimento, o que é feito mediante débito, por se tratar de conta do ativo. Uma vez recebida a duplicata, seu valor nominal deve ser baixado da conta Duplicatas a Receber. Como o título foi recebido com juros, a empresa deve registrar o valor correspondente como receita.

03. (TFC/SFC/Esaf) Aponte o lançamento correto, considerando que os históricos estão certos e adequados:

a) Diversos		
a Caixa		
Pelo recebimento de duplicatas, como segue:		
Duplicatas a Receber		
Valor principal do título	**300,00**	
Juros Ativos		
Valor dos juros incorridos	**30,00**	**330,00**

b) Duplicatas a Pagar		
a Diversos		
Pelo pagamento de duplicatas, como segue:		
a Caixa		
Valor líquido do título	**270,00**	
a Descontos Passivos		
Valor dos descontos obtidos no pagamento	**30,00**	**300,00**

c) Diversos		
a Diversos		
Valor das vendas de mercadorias isentas de tributação realizadas nesta data, como segue:		
Caixa		
Valor recebido como entrada e sinal de pagamento	**100,00**	
Clientes		
Valor financiado na operação, para 30 e 60 dias	**400,00**	**500,00**
a Mercadorias		
Valor de custo que ora se baixa do estoque	**350,00**	
a Resultado com Mercadorias		
Valor do lucro alcançado nesta venda	**150,00**	**500,00**

d) Caixa		
a Bancos conta Movimento		
Valor do nosso depósito bancário nesta data		**250,00**

e) Comissões Ativas		
a Caixa		
Valor das despesas de comissão, pago nesta data		**60,00**

Na alternativa A, o lançamento seria:

a) Caixa
a Diversos
Pelo recebimento de duplicatas, como segue:
a Duplicatas a Receber
Valor principal do título 300,00
a Juros Ativos
Valor dos juros incorridos 30,00 330,00

Na alternativa B, o lançamento correto seria:

b) Duplicatas a Pagar
a Diversos
Pelo pagamento de duplicatas, como segue:
a Caixa
Valor líquido do título 270,00
a Descontos Ativos
Valor dos descontos obtidos no pagamento 30,00 300,00

Na alternativa D, o lançamento correto seria:

d) Bancos Conta Movimento
a Caixa
Valor do nosso depósito bancário nesta data 250,00

Na alternativa E, o lançamento correto seria:

e) Comissões Passivas
a Caixa
Valor das despesas de comissão, pago nesta data 60,00

04. Conta de receita:

a) Receitas Antecipadas.
b) Juros Ativos a Vencer.
c) Adiantamentos de Clientes.
d) Receitas a Receber.
e) Descontos Obtidos.

A classificação das contas desta questão é apresentada em seguida:

Receitas Antecipadas – passivo exigível
Juros Ativos a Vencer – passivo exigível
Adiantamentos de Clientes – passivo exigível
Receitas a Receber – ativo
Descontos Obtidos – resultado, receita

05. Certa empresa, no dia 10 de maio, tinha um patrimônio formado por Caixa – 15.000, Fornecedores – 12.000, Clientes – 4.000 e Mercadorias – 6.000.

No dia 11 de maio, realizou apenas uma operação e seu patrimônio passou a constar de Caixa – 11.000, Fornecedores – 9.000, Clientes – 4.000 e Mercadorias – 6.000.

Comparando-se o patrimônio nas duas datas, pode-se afirmar que a operação realizada foi o

a) pagamento de dívidas no valor de 4.000.
b) recebimento de direitos no valor de 4.000, com desconto de 1.000.
c) pagamento de dívidas no valor de 3.000, com encargos de 1.000.
d) pagamento de direitos no valor de 3.000, com encargos de 1.000.
e) pagamento de dívidas no valor de 4.000, com desconto de 1.000.

Houve redução no saldo das contas Caixa, em 4.000, e Fornecedores, em 3.000. A empresa pagou dívidas no valor de 3.000 mas desembolsou 4.000. Logo, pagou juros de 1.000 por atraso.

06. Determinada empresa devia uma duplicata vencida em 16 de setembro de X1, no valor de 100.000.

Em 30.09.X1, em liquidação da duplicata vencida, entregou ao credor mercadorias no valor de 102.000.

O lançamento contábil de liquidação da operação, nos registros do credor, é

a) Duplicatas a Receber	**100.000**	
a Mercadorias		**100.000**

b) Duplicatas a Receber	**102.000**	
a Mercadorias		**102.000**

c) Duplicatas a pagar	**102.000**	
a Mercadorias		**102.000**

d) Mercadorias	**102.000**	
a Diversos		
a Duplicatas a Receber		**100.000**
a Receitas Financeiras		**2.000**

e) Diversos		
a Mercadorias		**102.000**
Duplicatas a Pagar	**100.000**	
Despesas Financeiras	**2.000**	

Mercadorias no valor de 102.000 foram recebidas pelo credor como forma de quitação de duplicata no valor de 100.000. Portanto, houve receita financeira de 2.000.

07. O lançamento contábil

Contas a Receber
a Receita de Juros

Serve para registrar corretamente uma operação que

a) afeta a situação líquida da empresa, porque há apropriação de novas receitas.
b) não afeta a situação líquida da empresa, porque não há o efetivo recebimento dos juros.
c) afeta a situação líquida da empresa para menos, porque há o surgimento de novos direitos.
d) não afeta a situação líquida da empresa, porque o fato é permutativo.
e) afeta o patrimônio da empresa, porque há aumento do valor do ativo e do passivo.

O crédito na conta Receita de Juros aumenta a situação líquida.

08. (AFRF/Esaf/Adaptada) Eis aí as contas extraídas do balancete de verificação da empresa Emenes Ltda., em 31.12.2002:

Aluguéis Ativos	R$ 900,00
Adiantamento a Fornecedores	R$ 1.000,00
Caixa e Bancos	R$ 1.200,00
Capital Social	R$ 3.000,00
Clientes	R$ 1.500,00
Contas a Pagar	R$ 2.400,00
Custo da Mercadoria Vendida	R$ 300,00
Depreciação Acumulada	R$ 650,00
Descontos Concedidos	R$ 340,00
Descontos Obtidos	R$ 220,00
Duplicatas a Receber	R$ 1.600,00
Duplicatas Descontadas	R$ 1.350,00
Empréstimos Obtidos	R$ 1.040,00
Fornecedores	R$ 2.100,00
Insubsistência Ativa	R$ 160,00
Impostos	R$ 280,00
Impostos a Recolher	R$ 450,00
Juros Passivos	R$ 120,00
Máquinas e Equipamentos	R$ 2.010,00
Mercadorias	R$ 1.380,00
Móveis e Utensílios	R$ 2.250,00
Prejuízos Acumulados	R$ 900,00
Provisão p/ Perdas	R$ 400,00
Provisão p/ Imposto de Renda	R$ 200,00
Receitas de Serviços	R$ 300,00
Receitas de Vendas	R$ 260,00
Reservas de Capital	R$ 1.000,00
Reserva Legal	R$ 840,00

Salários	**R$ 750,00**
Salários a Pagar	**R$ 180,00**
Seguros	**R$ 90,00**
Superveniências Passivas	**R$ 80,00**
Veículos	**R$ 1.850,00**

Com base nas contas e saldos acima, podemos dizer que, mesmo o balancete de verificação não estando fechado corretamente, ele apresenta:

a) ativo no valor de R$ 12.790,00.
b) passivo no valor de R$ 7.720,00.
c) patrimônio líquido no valor de R$ 3.940,00.
d) saldos devedores no valor de R$ 15.650,00.
e) saldos credores no valor de R$ 13.250,00.

	Devedores	Credores
Aluguéis Ativos		900,00
Adiantamento a Fornecedores	1.000,00	
Caixa e Bancos	1.200,00	
Capital Social		3.000,00
Clientes	1.500,00	
Contas a Pagar		2.400,00
Custo da Mercadoria Vendida	300,00	
Depreciação Acumulada		650,00
Descontos Concedidos	340,00	
Descontos Obtidos		220,00
Duplicatas a Receber	1.600,00	
Duplicatas Descontadas		1.350,00
Empréstimos Obtidos		1.040,00
Fornecedores		2.100,00
Insubsistência Ativa		160,00
Impostos	280,00	
Impostos a Recolher		450,00
Juros Passivos	120,00	
Máquinas e Equipamentos	2.010,00	
Mercadorias	1.380,00	
Móveis e Utensílios	2.250,00	
Prejuízos Acumulados	900,00	
Provisão p/ Perdas		400,00
Provisão p/ Imposto de Renda		200,00
Receitas de Serviços		300,00
Receitas de Vendas		260,00
Reservas de Capital		1.000,00
Reserva Legal		840,00
Salários	750,00	
Salários a Pagar		180,00
Seguros	90,00	
Superveniências Passivas	80,00	
Veículos	1.850,00	
Totais	15.650,00	15.450,00

09. (AFC/CGU/Esaf) Na última feira agropecuária havida em nossa região, a empresa adquiriu dois touros a R$ 50.000,00 cada um, emitindo cheque de 20% e aceitando 5 duplicatas mensais de igual valor. No dia seguinte, a empresa aceitou vender um desses animais por R$ 60.000,00, recebendo apenas um cheque de 40% e a promessa de receber o restante em 90 dias.

Contabilizando-se as operações indicadas sem levar em conta quaisquer implicações de ordem tributária, pode-se dizer que o ativo da empresa aumentou

- **a) R$ 10.000,00.**
- **b) R$ 60.000,00.**
- **c) R$ 64.000,00.**
- **d) R$ 90.000,00.**
- **e) R$ 160.000,00.**

Contabilização da compra dos touros:

D - Estoques de Mercadorias	100.000,00	
C - Bancos Conta Movimento		20.000,00
C - Duplicatas a Pagar		80.000,00

Registro da venda:

D - Caixa – vr. recebido em cheque	24.000,00	
D - Contas a Receber	36.000,00	
C - Vendas		60.000,00

D - Custo das Mercadorias Vendidas	50.000,00	
C - Estoques de Mercadorias		50.000,00

Ativo	
100.000	20.000
24.000	50.000
36.000	
90.000	

10. (AFC/CGU/Esaf) A seguir são apresentados cinco lançamentos contábeis sobre a quitação de um título de crédito de R$ 800,00. Apenas um deles não está correto nem adequado a seu próprio histórico. Assinale a opção que o contém.

a) Diversos		
a Títulos a Receber		
Pela quitação que ora se faz, como segue:		
Caixa		
Valor líquido ora recebido	**720,00**	
Descontos Passivos		
Valor de 10% concedido como desconto	**80,00**	**800,00**

b) **Caixa**

a Diversos		
Pela quitação que ora se faz, como segue:		
a Títulos a Receber		
Valor principal do título	**800,00**	
a Juros Ativos		
Valor de 10% incidente como juros	**80,00**	**880,00**

c) **Títulos a Pagar**

a Diversos		
Pela quitação que ora se faz, como segue:		
a Bancos Conta Movimento		
Valor líquido conforme cheque	**720,00**	
a Descontos Ativos		
Valor de 10% obtido como desconto	**80,00**	**800,00**

d) **Diversos**

a Bancos Conta Movimento		
Pela quitação que ora se faz, como segue:		
Títulos a Pagar		
Valor principal do título	**800,00**	
Juros Passivos		
Valor de 10% incidente como juros	**80,00**	**880,00**

e) **Diversos**

a Títulos a Receber		
Pela quitação que ora se faz, como segue:		
Bancos Conta Movimento		
Valor líquido recebido conforme cheque	**720,00**	
Descontos Ativos		
Valor de 10% concedido como desconto	**80,00**	**800,00**

Na alternativa E, em vez da conta Descontos Ativos, deveria ter sido utilizada a conta Descontos Passivos, pois se trata de desconto concedido.

11. **(AFC/CGU/Esaf) Entre as cinco opções abaixo apenas uma contém somente contas de saldo devedor. Assinale-a.**

a) **Capital, Contas a Pagar, Empréstimos Bancários, Caixa.**
b) **Impostos, Salários, Caixa, Juros Ativos e Fornecedores.**
c) **Clientes, Fornecedores, Caixa, Mercadorias, Imóveis.**
d) **Impostos, Clientes, Juros Passivos, Caixa, Salários.**
e) **Veículos, Estoques, Impostos a Recolher, Provisão para Férias.**

Capital – credora
Contas a Pagar – credora
Empréstimos Bancários – credora
Caixa – devedora

Impostos – devedora
Salários – devedora
Juros Ativos – credora
Fornecedores – credora
Clientes – devedora
Mercadorias – devedora
Imóveis – devedora
Juros Passivos – devedora
Veículos – devedora
Estoques – devedora
Impostos a Recolher – credora
Provisão para Férias – credora

12. **(AFC/CGU/Esaf/Adaptada) A Cia. de Comércio Zinho apresenta a relação de contas abaixo, com respectivos saldos, para organizar o balancete, balanço e resultado.**

Contas	**Saldos em R$**
Adiantamentos a Fornecedores	**90**
Adiantamentos de Clientes	**50**
Ações de Coligadas	**800**
Amortização Acumulada	**60**
Aluguéis Passivos	**250**
Caixa	**100**
Clientes	**180**
Capital Social	**2.500**
Capital a Realizar	**350**
Custo das Mercadorias Vendidas	**900**
Duplicatas a Receber	**400**
Duplicatas Descontadas	**220**
Duplicatas a Pagar	**290**
Depreciação Acumulada	**110**
Despesa de Comissões	**200**
Fornecedores	**400**
Impostos a Recolher	**40**
ICMS sobre Vendas	**340**
Impostos e Taxas	**180**
Juros Ativos	**130**
Lucros Acumulados	**133**
Mercadorias	**300**
Móveis e Utensílios	**1.000**
Marcas e Patentes	**250**
Provisão para Perdas	**17**
Provisão para FGTS	**120**
Reservas de Lucros	**320**
Receitas de Vendas	**1.800**
Receitas Financeiras	**50**

Salários a Pagar	**200**
Salários e Ordenados	**300**
Veículos	**800**

Considerando apenas os saldos devedores da relação apresentada, teremos o valor de

a) **R$ 3.513,00.**
b) **R$ 5.683,00.**
c) **R$ 6.033,00.**
d) **R$ 6.400,00.**
e) **R$ 6.440,00.**

	Devedor	Credor
Adiantamentos a Fornecedores	90	
Adiantamentos de Clientes		50
Ações de Coligadas	800	
Amortização Acumulada		60
Aluguéis Passivos	250	
Caixa	100	
Clientes	180	
Capital Social		2.500
Capital a Realizar	350	
Custo das Mercadorias Vendidas	900	
Duplicatas a Receber	400	
Duplicatas Descontadas		220
Duplicatas a Pagar		290
Depreciação Acumulada		110
Despesa de Comissões	200	
Fornecedores		400
Impostos a Recolher		40
ICMS sobre Vendas	340	
Impostos e Taxas	180	
Juros Ativos		130
Lucros Acumulados		133
Mercadorias	300	
Móveis e Utensílios	1.000	
Marcas e Patentes	250	
Provisão para Perdas		17
Provisão para FGTS		120
Reservas de Lucros		320
Receitas de Vendas		1.800
Receitas Financeiras		50
Salários a Pagar		200
Salários e Ordenados	300	
Veículos	800	
Total	6.440	6.440

Gabarito

01 - E
02 - B
03 - C
04 - E
05 - C
06 - D
07 - A
08 - D
09 - D
10 - E
11 - D
12 - E

Capítulo 14

Apuração do resultado

14.1 Conceito

Ao fim de cada exercício social, as contas de resultado têm os saldos encerrados. Com isso, os saldos das contas de receitas e despesas de um determinado exercício não são afetados por receitas e despesas de períodos anteriores. Assim, o resultado corresponde às receitas e despesas exclusivamente do exercício social encerrado.

14.2 Contas transitórias e permanentes

Em função de terem seus saldos encerrados ao fim de cada exercício, as contas de resultado são denominadas *contas transitórias*. No início de cada exercício, o saldo das contas de resultado deve ser igual a zero. Já as contas patrimoniais são designadas *contas permanentes*, pois seus saldos ao fim de um exercício serão os saldos iniciais no exercício seguinte.

14.3 Encerramento dos saldos das contas de resultado

Consideremos que, durante o exercício, uma empresa tenha apurado as receitas e despesas indicadas abaixo de forma resumida:

Despesas	
3.000	

Receitas	
	5.000

O lançamento de encerramento do saldo da conta de despesas, com a sua transferência para a conta Resultado do Exercício, seria:

D - Resultado do Exercício
C - Despesas 3.000

O lançamento de encerramento do saldo da conta de receitas seria:

D - Receitas
C - Resultado do Exercício 5.000

Após esses lançamentos, as contas de receitas e despesas tiveram seus saldos encerrados e a conta Resultado do Exercício apresenta saldo de 2.000:

Resultado do Exercício	
3.000	5.000
	2.000

Se o seu saldo é credor, a conta Resultado do Exercício indica que houve lucro no exercício, pois as receitas superaram as despesas. Quando o saldo desta conta é devedor, significa que foi apurado prejuízo.

14.4 Transferência do resultado para o patrimônio líquido

A conta Resultado do Exercício, que pode ser denominada "Rédito", "Apuração do Resultado", "Resultado", "Lucro e Perdas" etc., também é uma conta transitória. Uma vez apurado o resultado do exercício, o valor correspondente é transferido para o patrimônio líquido, para a conta Lucros ou Prejuízos Acumulados. No exemplo anterior, essa transferência seria feita por intermédio do lançamento:

D - Resultado do Exercício
C - Lucros ou Prejuízos Acumulados 2.000

Na hipótese de o saldo da conta Resultado do Exercício ser devedor, o lançamento de transferência é:

D - Lucros ou Prejuízos Acumulados
C - Resultado do Exercício

Consideremos as informações apresentadas em seguida para efeitos de apuração do resultado do exercício.

1 - Em 01.12.X1, constituição de uma sociedade com o capital social inicial de 20.000 realizado em dinheiro.
2 - Em 05.12.X1, compra a prazo de móveis e utensílios no valor de 2.000.
3 - Em 20.12.X1, prestação de serviços a um cliente no valor de 4.000, recebidos à vista.
4 - Em 31.12.X1, pagamento dos salários do período no valor de 1.000. Esta foi a única despesa necessária à prestação dos serviços do período.
5 - Em 31.12.X1, registro do aluguel de dezembro de X1, que só será pago no exercício seguinte, no valor de 500.
6 - Em 31.12.X1, prestação de serviços a um cliente para recebimento a prazo, no valor de 200.

Eis os lançamentos na forma de livro Diário:

01- Em 01.12.X1, constituição de uma sociedade com o capital social inicial de 20.000 realizado em dinheiro:

D - Caixa
C - Capital Social 20.000

02- Em 05.12.X1, compra a prazo de móveis e utensílios no valor de 2.000:

D - Móveis e Utensílios
C - Fornecedores 2.000

03- Em 20.12.X1, prestação de serviços a um cliente no valor de 4.000, recebidos à vista:

D - Caixa
C - Receita de Serviços 4.000

04- Em 31.12.X1, pagamento dos salários do período no valor de 1.000:

D - Despesa de Salários
C - Caixa 1.000

05- Em 31.12.X1, registro do aluguel de dezembro de X1, que só será pago no exercício seguinte, no valor de 500:

D - Despesa de Aluguéis
C - Aluguéis a Pagar 500

06- Em 31.12.X1, prestação de serviços a um cliente para recebimento a prazo, no valor de 200:

D - Clientes
C - Receita de Serviços 200

Após a escrituração no livro Diário, vejamos a escrituração do livro Razão:

Caixa	
20.000	1.000
4.000	
23.000	

Capital Social	
	20.000

Móveis e Utensílios	
2.000	

Fornecedores	
	2.000

Receita de Serviços	
	4.000
	200
	4.200

Despesa de Salários	
1.000	

Despesa de Aluguéis	
500	

Aluguéis a Pagar	
	500

Clientes	
200	

Lançamentos de encerramento das contas de receitas e despesas:

D - Receita de Serviços
C - Resultado 4.200

D - Resultado
C - Despesa de Salários 1.000

D - Resultado
C - Despesa de Aluguel 500

Nova situação do livro Razão:

Caixa

20.000	1.000
4.000	
23.000	

Capital Social

	20.000

Móveis e Utensílios

2.000	

Fornecedores

	2.000

Receita de Serviços

	4.000
	200
4.200	4.200
	0

Despesa de Salários

1.000	1.000
0	

Despesa de Aluguéis

500	500
0	

Aluguéis a Pagar

	500

Clientes

200	

Resultado

1.000	4.200
500	
	2.700

Após esses lançamentos, a conta Resultado apresenta saldo credor, indicando que houve lucro:

Resultado

1.000	4.200
500	
	2.700

A transferência do resultado para o patrimônio líquido pode ser feita por intermédio do lançamento:

D - Resultado
C - Lucros Acumulados 2.700

Ao fim do exercício, apurado o resultado, o patrimônio tem a seguinte configuração:

Ativo		*Passivo Exigível*	
Caixa	23.000	Aluguéis a Pagar	500
Clientes	200	Fornecedores	2.000
Móveis e Utensílios	2.000	*Patrimônio Líquido*	
		Capital Social	20.000
		Lucros Acumulados	2.700
Ativo Total	25.200	Passivo Total	25.200

Os fatos a seguir serão considerados na escrituração de uma empresa comercial.

01. Uma sociedade foi constituída com o capital subscrito de 5.000. Deste valor, os sócios realizaram de imediato 3.000, em dinheiro.

02. Depósito bancário de 400.
03. Pagamento de várias despesas pré-operacionais, tais como gastos com despachantes, alvará e taxas, no valor de 100.
04. Compra à vista de veículos no valor de 50 e de móveis e utensílios por 30, com pagamento efetuado em cheque.
05. Compra a prazo de mercadorias no valor de 500, com ICMS de 20%.
06. Provisionamento dos salários, que só serão pagos no mês seguinte, no valor de 100.
07. Pagamento do aluguel, dentro do mês de competência, no valor de 50.
08. Venda à vista de mercadorias no valor de 400, com 20% de ICMS e CMV no valor de 250.
09. Pagamento dos salários provisionados no item 6.
10. Venda a prazo de mercadorias no valor de 200, com ICMS de 20% e CMV no valor de 120.
11. Pagamento da dívida com os fornecedores do item 5, com desconto de 10%.
12. Recebimento da venda do item 10, com desconto de 20%.
13. Depreciação dos veículos: tempo de vida útil de 5 anos e taxa anual de 20%. Depreciação dos móveis e utensílios: tempo de vida útil de 10 anos e taxa anual de 10%.

Escrituração dos fatos anteriores no livro Diário:

01. Uma sociedade foi constituída com o capital subscrito de 5.000. Desse valor, os sócios realizaram de imediato 3.000, em dinheiro:

Subscrição do capital:

D - Capital a Realizar
C - Capital Social 5.000

Realização do capital:

D - Caixa
C - Capital a Realizar 3.000

02. Depósito bancário de 400:

D - Bancos Conta Movimento
C - Caixa 400

03. Pagamento de várias despesas pré-operacionais, tais como gastos com despachantes, alvará e taxas, no valor de 100:

D - Despesas de Implantação (resultado)
C - Caixa 100

Por disposição já revogada da Lei n° 6.404/76, as despesas de implantação da empresa não podiam ser apropriadas de imediato ao resultado. Eram classificadas no ativo e transferidas para o resultado de forma gradativa, a partir do início das atividades. Por isto, denominavam-se despesas diferidas, ou seja, despesas cuja participação no resultado era postergada. Na legislação atual, as despesas pré-operacionais são apropriadas de imediato ao resultado.

04. Compra à vista de veículos no valor de 50 e de móveis e utensílios por 30, com pagamento efetuado em cheque:

D - Veículos	50	
D - Móveis e Utensílios	30	
C - Bancos Conta Movimento		80

05. Compra a prazo de mercadorias no valor de 500 e ICMS de 20%:

D - Estoques de Mercadorias	400	
D - ICMS a Recuperar	100	
C - Fornecedores		500

06. Provisionamento dos salários, que só serão pagos no mês seguinte, no valor de 100:

D - Despesas de Salários	
C - Salários a Pagar	100

07. Pagamento do aluguel, dentro do mês de competência, no valor de 50:

D - Despesas de Aluguéis	
C - Caixa	50

08. Venda à vista de mercadorias no valor de 400, com 20% de ICMS e CMV no valor de 250:

D - Caixa	
C - Receita de Vendas	400

D - CMV	
C - Estoques de Mercadorias	250

D - ICMS sobre Vendas (despesa)	
C - ICMS a Recolher	80

09. Pagamento dos salários provisionados no item 6:

D - Salários a Pagar	
C - Caixa	100

10. Venda a prazo de mercadorias no valor de 200, com ICMS de 20% e CMV no valor de 120:

D - Clientes	
C - Receita de Vendas	200

D - CMV		
C - Estoques de Mercadorias		120

D - ICMS sobre Vendas (despesa)		
C - ICMS a Recolher		40

11. Pagamento da dívida com os fornecedores do item 5, com desconto de 10%:

D - Fornecedores	500	
C - Caixa		450
C - Receitas Financeiras		50

12. Recebimento da venda do item 10, com desconto de 20%:

D - Caixa	160	
D - Despesas Financeiras	40	
C - Clientes		200

13. Depreciação dos veículos: TVU de 5 anos e taxa anual de 20%. Depreciação dos móveis e utensílios: TVU de 10 anos e taxa anual de 10%:

D - Despesas de Depreciação (despesa)		
C - Depreciação Acumulada (retif. do ativo)		13

A posição dos razonetes é apresentada em seguida.

Capital a Realizar	
5.000	3.000
2.000	

Capital Social	
	5.000

Caixa	
3.000	400
400	100
160	50
	100
	450
2.460	

Bancos Conta Movimento	
400	80
320	

Despesas de Implantação	
100	

Veículos	
50	

Móveis e Utensílios	
30	

Estoques de Mercadorias	
400	250
	120
30	

ICMS a Recuperar	
100	

Fornecedores	
500	500
	0

Despesas de Salários	
100	

Salários a Pagar	
100	100
	0

Despesas de Aluguéis	
50	

Receita de Vendas	
	400
	200
	600

CMV	
250	
120	
370	

ICMS sobre Vendas	
80	
40	
120	

ICMS a Recolher	
	80
	40
	120

Clientes	
200	200
	0

Receitas Financeiras	
	50

Despesas Financeiras	
40	

Despesas de Depreciação	
13	

Depreciação Acumulada	
	13

Após o encerramento dos saldos das contas de receitas e despesas, o resultado apurado seria prejuízo de 143:

	Resultado		
Despesas de Salários	100	600	Receita de Vendas
Despesas de Aluguéis	50	50	Receitas Financeiras
CMV	370		
ICMS sobre Vendas	120		
Despesas Financeiras	40		
Despesas de Implantação	100		
Despesas de Depreciação	13		
	143		

O prejuízo do exercício deve ser transferido para o patrimônio líquido:

D - Prejuízos Acumulados
C - Resultado 143

Balanço patrimonial após o resultado:

Ativo		*Passivo*	
Circulante		*Circulante*	
Caixa	2.460	ICMS a Recolher*	20
Bancos Conta Movimento	320		
Estoques de Mercadorias	30	*Patrimônio Líquido*	
	2.810	Capital Social	5.000
Não Circulante		Capital a Realizar	(2.000)
Imobilizado		Capital Realizado	3.000
Veículos	50	(–) Prejuízos Acumulados	(143)
Móveis e Utensílios	30		2.857
(–) Depreciação Acumulada	(13)		
	67		
Ativo Total	2.877	Passivo Total	2.877

*O saldo da conta ICMS a Recuperar, no valor de 100, foi compensado com a conta ICMS a Recolher, por meio do lançamento:

D - ICMS a Recolher
C - ICMS a Recuperar 100

Desse modo, apresentamos no passivo circulante o saldo de 20, favorável ao imposto a recolher.

Demonstração do resultado do exercício:

Vendas brutas		600
ICMS sobre vendas		(120)
Vendas líquidas		480
CMV		(370)
Lucro bruto		110
Despesas operacionais:		
Despesas de salários		(100)
Despesas de aluguéis		(50)
Despesas de depreciação		(13)
Despesas de implantação		(100)
Outros resultados operacionais:		
Receitas financeiras	50	
Despesas financeiras	(40)	
Receitas financeiras líquidas		10
Prejuízo operacional líquido		(143)

Questões comentadas

01. Observe as contas abaixo.

Receitas Financeiras
Receitas de Aluguéis
Receitas Recebidas Antecipadamente
Receitas Diferidas
Variações Monetárias Passivas

No elenco de contas listadas existem

a) duas contas de resultado indicadoras de receita, uma indicadora de despesa e duas contas patrimoniais.
b) quatro contas de resultado indicadoras de receita e uma indicadora de despesa.
c) três contas de resultado indicadoras de receita e duas contas patrimoniais.
d) cinco contas de resultado indicadoras de receita.
e) duas contas de resultado indicadoras de receita e três contas patrimoniais.

Eis a classificação das contas:

Receitas Financeiras – resultado, receita
Receitas de Aluguéis – resultado, receita
Receitas Recebidas Antecipadamente – patrimonial, passivo exigível
Receitas Diferidas – patrimonial, passivo exigível
Variações Monetárias Passivas – resultado, despesa

02. Em relação às contas de resultado pode-se afirmar que

a) uma despesa, quando paga à vista, representa redução de ativo e aumento de passivo.
b) uma despesa, paga antecipadamente, provoca redução no ativo e na situação líquida.
c) uma receita, recebida à vista, provoca aumento no ativo e redução no passivo.
d) uma receita, realizada para recebimento futuro, representa redução de passivo e aumento de situação líquida.
e) uma despesa, quando incorrida para pagamento futuro, representa aumento de passivo, sem qualquer redução ou acréscimo em valores do ativo.

De acordo com a Resolução n° 750/93, do Conselho Federal de Contabilidade, as receitas e despesas devem ser registradas de acordo com o princípio da competência, independentemente do seu recebimento ou pagamento. As receitas são lançadas quando da sua realização (na entrega da mercadoria vendida ou na prestação dos serviços, por exemplo) e as despesas, quando incorridas. Se a receita foi auferida (realizada) mas não recebida, deve ser registrada em contrapartida com uma conta a receber. Se a despesa ocorreu mas o seu pagamento ainda não foi efetuado, deve ser lançada em contrapartida com uma conta a pagar.

03. No levantamento de balanço para apuração do resultado do exercício social as contas de

a) despesas são debitadas em contrapartida de uma conta transitória.
b) receitas são creditadas em contrapartida de uma conta transitória.
c) despesas são creditadas em contrapartida de uma conta transitória.
d) receitas são creditadas em contrapartida da conta Lucros ou Prejuízos Acumulados.
e) receitas são creditadas e as de despesas são debitadas em contrapartida de uma conta transitória.

As contas podem ser divididas em permanentes e transitórias. Estas últimas são as contas de resultado, que têm seus saldos encerrados ao fim do exercício, em razão da necessidade de se apurar o lucro ou prejuízo. Durante o exercício, as despesas são lançadas a débito e as receitas, a crédito. Ao fim do exercício, encerramos os saldos de ambas, transferindo-os para a conta Resultado do Exercício, que também é uma conta transitória. Seu saldo é encerrado e transferido para Lucros ou Prejuízos Acumulados. Na apuração do resultado, as despesas são creditadas e as receitas, debitadas.

04. O balancete de verificação destinado à apuração dos resultados e levantamento do balanço de encerramento do exercício social apresenta, após todos os ajustes, os seguintes saldos:

	Devedores	**Credores**
Bancos	**300.000**	
Caixa	**70.000**	
Capital		**500.000**
Custo das Mercadorias Vendidas	**1.300.000**	
Despesas	**700.000**	
Duplicatas a Pagar		**280.000**
Duplicatas a Receber	**430.000**	
Imposto a Pagar		**120.000**
Mercadorias	**600.000**	
Receitas		**2.500.000**
	3.400.000	**3.400.000**

No balanço de encerramento o patrimônio líquido é de

a) 500.000.
b) 2.500.000.
c) 3.000.000.
d) 3.400.000.
e) 1.000.000.

Para indicar o valor do patrimônio líquido, devemos incorporar-lhe o resultado:

Total das receitas	2.500.000
Total das despesas	(2.000.000)
Lucro do período	500.000

Depois da incorporação do lucro do período ao patrimônio líquido:

Patrimônio Líquido	
Capital	500.000
Lucros Acumulados	500.000
	1.000.000

05. A firma ABC foi registrada e obteve: 500 dos sócios, na forma de capital, 300 de terceiros, na forma de empréstimos, e 150 de terceiros, na forma de rendimentos. Aplicou esses recursos, sendo: 450 em bens para revender, 180 em caderneta de poupança, 240 em empréstimos concedidos e o restante em despesa.

Com esta gestão, pode-se afirmar que a empresa ainda tem um patrimônio bruto e um patrimônio líquido, respectivamente, de

a) 870 e 570.
b) 690 e 570.
c) 630 e 330.
d) 950 e 500.
e) 950 e 650.

O patrimônio bruto é representado pelo ativo, enquanto o patrimônio líquido traduz os recursos próprios.

O capital da empresa, num total de 950, estava assim distribuído:

500	dos sócios (capital próprio)
300	de terceiros na forma de empréstimos (capital de terceiros)
150	de terceiros na forma de rendimentos (este valor representa recursos próprios, pois foi um rendimento obtido – receita – e não uma obrigação contraída)

Antes da aplicação dos recursos e após a incorporação do rendimento ao patrimônio líquido, a estrutura do patrimônio da empresa era a seguinte:

Ativo		*Passivo Exigível*	
Caixa	950	Empréstimos a Pagar	300
		Patrimônio Líquido	
		Capital	500
		Lucros Acumulados	150

A compra de bens para revenda, no valor de 450, a aplicação em caderneta de poupança, no valor de 180, e o empréstimo concedido, no valor de 240, são simples permutas, ou seja, não provocam alteração na situação original do patrimônio líquido.

Após as aplicações dos recursos, temos a seguinte situação patrimonial:

Ativo	
Bens para revenda	450
Caderneta de poupança	180
Empréstimos concedidos	240
	870

Como não houve variação no passivo exigível, a despesa pode ser calculada por meio da diferença entre o ativo inicial e o ativo final:

Ativo inicial	950
Ativo final	(870)
	80

Com a transferência da despesa para o patrimônio líquido, o que provoca a redução deste, temos:

Patrimônio Líquido	
Capital social	500
Lucros Acumulados (150 – 80)	70
	570

06. Determinada empresa teve o seguinte fluxo de liquidação de receitas e despesas:

Despesas relativas a dez/X8, pagas em dez/X8 = 45.000

Despesas relativas a jan/X9, pagas em dez/X8 = 54.000

Despesas relativas a dez/X8, pagas em jan/X9 = 36.000

Receitas relativas a dez/X8, recebidas em jan/X9 = 27.000

Receitas relativas a jan/X9, recebidas em dez/X8 = 63.000

Receitas relativas a dez/X8, recebidas em dez/X8 = 51.000

Com base nessas informações, pode-se dizer que a firma obteve, respectivamente, pelo regime de caixa e pelo regime de competência, os seguintes resultados, em 19X8:

a) **prejuízo de 3.000 e lucro de 6.000.**
b) **lucro de 15.000 e prejuízo de 3.000.**
c) **lucro de 6.000 e prejuízo de 3.000.**
d) **lucro de 15.000 e lucro de 15.000.**
e) **prejuízo de 3.000 e lucro de 15.000.**

Pelo princípio da competência, as receitas são registradas somente quando realizadas e as despesas, apenas quando incorridas.

No regime de caixa, as receitas e despesas são apropriadas no momento em que ocorre o seu recebimento ou pagamento, independentemente de terem sido auferidas ou incorridas. Pelo regime de competência, no caso da venda de mercadorias, por exemplo, considera-se a receita auferida com a entrega dos bens ao cliente. A receita de serviços é auferida somente com a prestação do serviço.

Assim, pelo regime de caixa, apropriamos apenas os seguintes valores em 19X8:

Despesas	*Receitas*
45.000	63.000
54.000	51.000
99.000	114.000

Resultado = 15.000 de lucro.

Pelo regime de competência, teríamos:

Despesas	*Receitas*
45.000	27.000
36.000	51.000
81.000	78.000

Resultado = 3.000 de prejuízo.

07. O balancete de verificação de uma empresa apresenta as seguintes contas e respectivos saldos em 31.12.X8:

Mercadorias (estoque)	**4.500**
Móveis e Utensílios	**2.750**
Material de Consumo (estoque)	**800**
Contas a Pagar	**4.250**
Receita de Aluguel	**1.700**
Contas a Receber	**1.250**
Despesas de Juros	**1.150**
Impostos a Recolher	**1.350**
Capital Social	**3.400**
Prejuízos Acumulados	**250**

Com base nas informações acima, pode-se afirmar que, em 31.12.X8, a empresa tinha capital próprio no valor de

a) 3.150.
b) 3.700.
c) 3.950.
d) 2.350.
e) 2.900.

Primeiro, temos que apurar o resultado do exercício:

Receita de Aluguel	1.700
Despesas de Juros	(1.150)
Lucro	550

Havia prejuízos acumulados no valor de 250, que, uma vez compensados com o lucro de 550, obtido no período, resultaram em lucros acumulados de 300. Assim, o capital próprio em 31.12.X8 é de:

Capital Social	3.400
Lucros Acumulados	300
	3.700

08. A equação contábil envolve os conceitos de ativo, passivo e situação líquida, receitas e despesas, expressos de forma matemática, considerando que os elementos devedores são positivos e os elementos credores, negativos.

Desse modo, considerando a natureza devedora ou credora dos elementos constantes de um balancete, pode-se dizer que a equação contábil geral é a seguinte:

a) Bens + Direitos – Passivo – Patrimônio Líquido + Receitas – Despesas = 0
b) Bens + Direitos – Passivo + Patrimônio Líquido + Receitas – Despesas = 0
c) Bens + Direitos – Passivo + Patrimônio Líquido – Receitas + Despesas = 0
d) Bens + Direitos – Passivo – Patrimônio Líquido – Receitas – Despesas = 0
e) Bens + Direitos – Passivo – Patrimônio Líquido – Receitas + Despesas = 0

São contas de natureza devedora as do ativo e de despesas. De natureza credora, as do passivo, do patrimônio líquido e de receitas. Portanto, em razão da natureza das contas, temos:

Ativo + Despesas = Passivo + Patrimônio Líquido + Receitas

Igualando a zero:

Ativo + Despesas – Passivo – Patrimônio Líquido – Receitas = Zero

Bancos	**25.000**
Caixa	**5.000**
Capital	**200.000**
Custo das Vendas	**320.000**
Despesas	**60.000**
Duplicatas a Pagar	**50.000**
Duplicatas a Receber	**90.000**
Edifícios de Uso	**135.000**
Móveis e Utensílios	**15.000**
Prejuízos Acumulados	**20.000**
Vendas	**420.000**

09. Considerando os dados acima, pode-se afirmar que o patrimônio líquido é de

a) **670.000.**
b) **250.000.**
c) **220.000.**
d) **200.000.**
e) **180.000.**

Devemos apurar o resultado e incorporá-lo ao patrimônio líquido:

Vendas	420.000
Custo das Vendas	(320.000)
Despesas	(60.000)
Lucro	40.000

Como foi apurado lucro de 40.000, temos de compensar os Prejuízos Acumulados de 20.000, passando a apresentar Lucros Acumulados de 20.000:

Patrimônio Líquido	
Capital	200.000
Lucros Acumulados	20.000
Total	220.000

10. Observe a seguinte relação de contas:

Caixa, Fornecedores, Receita de Vendas, Juros Passivos, Salários, Despesa de Aluguel e Seguros a Vencer.

Pode-se afirmar que a relação acima contém:

a) uma conta de ativo, uma conta de passivo exigível e cinco contas de resultado.
b) uma conta de ativo, duas contas de passivo exigível e quatro contas de resultado.
c) duas contas de ativo, uma conta de passivo exigível e quatro contas de resultado.
d) duas contas de ativo, duas contas de passivo exigível e três contas de resultado.
e) três contas de ativo, três contas de passivo exigível e uma conta de resultado.

Caixa – ativo
Fornecedores – passivo exigível
Receita de Vendas – receita
Juros Passivos – despesa
Salários – despesa
Despesa de Aluguel – despesa
Seguros a Vencer – ativo

Observe os balancetes de verificação abaixo reproduzidos:

Contas	**Janeiro/X2**	**Fevereiro/X2**
Caixa	**100.000**	**150.000**
Bancos Conta Movimento	**200.000**	**400.000**
Receitas de Serviços	**3.000.000**	**7.500.000**
Duplicatas a Receber	**1.000.000**	**1.500.000**
Capital Social	**10.000.000**	**10.000.000**
Despesas com Pessoal	**1.500.000**	**3.500.000**
Provisão para Perdas	**250.000**	**200.000**
Despesas Financeiras	**100.000**	**250.000**
Salários a Pagar	**2.000.000**	**450.000**
Imóveis	**10.000.000**	**10.000.000**
Veículos	**2.350.000**	**2.350.000**

11. A situação líquida, no mês de fevereiro,

a) não sofreu alteração.
b) foi aumentada em 4.500.000.
c) foi aumentada em 4.450.000.
d) foi aumentada em 2.350.000.
e) foi reduzida em 2.150.000.

Os valores apresentados no balancete de fevereiro demonstram os saldos acumulados até o mês. Já a variação de janeiro para fevereiro é equivalente aos valores de fevereiro:

Contas	*Janeiro/X2*	*Fevereiro/X2*	*Variação*
Receitas de Serviços	3.000.000	7.500.000	4.500.000
Despesas com Pessoal	1.500.000	3.500.000	2.000.000
Despesas Financeiras	100.000	250.000	150.000

Receitas de Serviços	4.500.000
Despesas com Pessoal	(2.000.000)
Despesas Financeiras	(150.000)
Lucro	2.350.000

12. Na apuração do resultado do exercício

a) as contas patrimoniais são alteradas.
b) as contas de resultado são encerradas.
c) as contas de despesas são debitadas.
d) a conta Resultado do Exercício é debitada e creditada em contrapartida, respectivamente, com as contas de receita e de despesa.
e) o saldo devedor da conta Resultado do Exercício representa lucro auferido pela empresa.

As contas de resultado são utilizadas para a apuração do lucro ou prejuízo em cada exercício. Os saldos das receitas e despesas são transferidos para uma conta denominada Resultado do Exercício, que, por sua vez, tem seu saldo transferido para a conta Lucros ou Prejuízos Acumulados.

Na apuração do lucro ou prejuízo, a conta Resultado do Exercício é debitada e creditada em contrapartida, respectivamente, com as contas de despesa e receita.

13. Assinale a alternativa que contém apenas contas de resultado:

a) Despesas de Juros – Juros a Vencer – Receitas de Juros.
b) Custo das Mercadorias Vendidas – Vendas de Mercadorias – Despesas Financeiras.
c) Encargos de Depreciação – Depreciação Acumulada – Encargos de Exaustão de Jazidas.
d) Despesas de Pessoal – Despesas de Salários – Salários a Pagar.
e) ICMS a Recolher – ICMS a Recuperar – Despesas de ICMS.

Despesas de Juros – despesa
Juros a Vencer – ativo
Receitas de Juros – receita
Custo das Mercadorias Vendidas – despesa
Vendas de Mercadorias – receita
Despesas Financeiras – despesa
Encargos de Depreciação – despesa

Depreciação Acumulada – retificadora do ativo
Encargos de Exaustão de Jazidas – despesa
Despesas de Pessoal – despesa
Despesas de Salários – despesa
Salários a Pagar – passivo
ICMS a Recolher – passivo
ICMS a Recuperar – ativo
Despesas de ICMS – despesa

14. (AFRF/Esaf) Em 01.10.01 foram descontadas duplicatas em banco. Uma duplicata no valor de R$ 10.000,00, com vencimento para 10.11.01, não foi liquidada e o banco transferiu para cobrança simples, no dia do vencimento.

Em 01.12.01, após conseguir um abatimento de 30% no valor da duplicata, o cliente liquidou a dívida junto ao banco, pagando, ainda, juros de R$ 70,00.

O registro contábil da operação realizada no dia 01.12.01 foi assim feito pelo emitente da duplicata:

a) Diversos		
a Diversos		
Abatimentos Concedidos	3.000,00	
Bancos Conta Movimento	7.070,00	10.070,00
a Duplicatas a Receber	10.000,00	
a Juros Ativos	70,00	10.070,00

b) Diversos		
a Diversos		
Duplicatas Descontadas	10.000,00	
Juros Ativos	70,00	10.070,00
a Bancos Conta Movimento	7.070,00	
a Abatimentos Concedidos	3.000,00	10.070,00

c) Diversos		
a Diversos		
Bancos Conta Movimento	7.070,00	
Abatimentos Auferidos	3.000,00	10.070,00
a Duplicatas Descontadas	10.000,00	
a Juros Ativos	70,00	10.070,00

d) Duplicatas Descontadas	10.000,00	10.000,00
a Diversos		
a Bancos Conta Movimento	7.000,00	
a Abatimentos Auferidos	3.000,00	10.000,00

e) Diversos		
a Diversos		
Duplicatas a Receber	10.000,00	
Juros Ativos	70,00	10.070,00
a Abatimentos Obtidos	3.000,00	
a Bancos Conta Movimento	7.070,00	10.070,00

Em 01.10.01, em virtude do desconto das duplicatas por seu emitente (os valores dessa operação foram omitidos no problema):

D - Bancos Conta Movimento
D - Encargos Financeiros a Transcorrer
C - Duplicatas Descontadas

Em 10.11.01, registro da transferência de duplicata para cobrança simples – neste caso, o banco cobra, na conta corrente bancária da empresa emitente, o valor nominal do título:

D - Duplicatas Descontadas		
C - Bancos Conta Movimento		10.000,00

Em 01.12.01, registro do recebimento da duplicata com desconto de 30% e juros de 70,00:

D - Bancos Conta Movimento	7.070,00	
D - Abatimentos Concedidos (despesa)	3.000,00	
C - Duplicatas a Receber		10.000,00
C - Juros Ativos (receita)		70,00

15. (AFRF/Esaf) A empresa Livre Comércio Ltda. realizou as seguintes operações ao longo do mês de setembro de 2001:

I. venda à vista de mercadorias por R$ 300,00, com lucro de 20% sobre as vendas;
II. pagamento de duplicatas de R$ 100,00, com juros de 15%;
III. prestação de serviços por R$ 400,00, recebendo, no ato, apenas 40%; e
IV. pagamento de títulos vencidos no valor de R$ 200,00, com desconto de 10%.

Analisando as operações acima listadas podemos afirmar que, em decorrência delas,

a) o ativo recebeu débitos de R$ 460,00.
b) o ativo aumentou em R$ 165,00.
c) o patrimônio líquido aumentou em R$ 460,00.
d) o passivo recebeu créditos de R$ 300,00.
e) o passivo diminuiu em R$ 335,00.

Lançamentos relativos aos fatos enunciados:

I. venda à vista de mercadorias por R$ 300,00, com lucro de 20% sobre as vendas:

D - Caixa		
C - Vendas		300,00

D - CMV		
C - Mercadorias – 80% do preço de venda		240,00

II. pagamento de duplicatas de R$ 100,00, com juros de 15%:

D - Duplicatas a Pagar	100,00	
D - Juros Passivos	15,00	
C - Caixa		115,00

III. prestação de serviços por R$ 400,00, recebendo, no ato, apenas 40%:

D - Caixa	160,00	
D - Duplicatas a Receber	240,00	
C - Receita de Serviços		400,00

IV. pagamento de títulos vencidos no valor de R$ 200,00, com desconto de 10%:

D - Títulos a Pagar	200,00	
C - Descontos Obtidos		20,00
C - Caixa		180,00

Ativo	
300	240
160	115
240	180
165	

Passivo	
100	
200	
300	

PL	
240	300
15	400
	20
	465

16. (*TRF/Esaf*) Em 1° de *outubro* de 2001, a Imobiliária Casa & Terra S/A recebeu, antecipadamente, seis meses de aluguel com valor mensal de R$ 300,00 e pagou o aluguel dos próximos doze meses no valor anual de R$ 2.400,00.

Nesse caso, as regras do regime contábil da competência nos levam a afirmar que no balanço de encerramento do exercício, elaborado em 31.12.01, em decorrência desses fatos haverá

a) despesas do exercício seguinte no valor de R$ 600,00.
b) receitas do exercício seguinte no valor de R$ 900,00.
c) despesas do exercício seguinte no valor de R$ 1.200,00.
d) receitas do exercício seguinte no valor de R$ 1.800,00.
e) despesas do exercício seguinte no valor de R$ 2.400,00.

Recebimento antecipado do aluguel em 01.10.2001:

D - Caixa	
C - Receita Antecipada de Aluguel	
6 meses x 300,00	1.800,00

Também em 01.10.2001, pagamento do aluguel dos 12 meses seguintes, a partir de outubro de 2001, inclusive:

D - Aluguel a Vencer
C - Caixa
12 meses x 200,00 2.400,00

Em 31.12.2001, data de encerramento do exercício, apropriação ao resultado da receita de aluguel do período de outubro a dezembro de 2001:

D - Receita Antecipada de Aluguel
C - Receita de Aluguel
3 meses x 300,00 900,00

Ainda em 31.12.2001, apropriação ao resultado da despesa de aluguel do período de outubro a dezembro de 2001:

D - Despesa de Aluguel
C - Aluguel a Vencer
3 meses x 200,00 600,00

Receita Antecipada de Aluguel	
900	1.800
	900

Aluguel a Vencer	
2.400	600
1.800	

17. (TRF/Esaf) A nossa Empresinha de Compras realizou as cinco operações abaixo, no prazo de uma semana.

1 - comprou objetos por R$ 2.000,00, pagando 30% de entrada;
2 - pagou a conta de luz vencida no mês passado, no valor de R$ 95,00;
3 - vendeu 2/4 dos objetos por R$ 800,00, recebendo 40% de entrada;
4 - registrou a conta de luz do mês (R$ 80,00) para pagamento no mês seguinte; e
5 - vendeu, à vista, o resto dos objetos comprados, por R$ 1.300,00.

A contabilização obedece aos Princípios de Contabilidade; as operações de compra e venda não sofreram tributação; não houve outras transações no mês.

O registro contábil desses fatos, se corretamente lançados, evidenciará o seguinte resultado do mês:

a) R$ 5,00 (lucro).
b) R$ 20,00 (lucro).
c) R$ 75,00 (prejuízo).
d) R$ 100,00 (lucro).
e) R$ 155,00 (prejuízo).

Os fatos indicados no problema podem ser contabilizados da seguinte forma:

1 - comprou objetos por R$ 2.000,00, pagando 30% de entrada:

D - Estoque de Objetos (ativo)	2.000	
C - Caixa		600
C - Fornecedores		1.400

2 - pagou a conta de luz vencida no mês passado, no valor de R$ 95,00:

D - Contas a Pagar		
C - Caixa		95

Em atendimento ao princípio da competência, presume-se que a despesa relativa à conta de luz vencida já havia sido registrada no mês anterior.

3 - vendeu 2/4 dos objetos por R$ 800,00, recebendo 40% de entrada:

D - Clientes	480	
D - Caixa	320	
C - Vendas		800

D - CMV		
C - Estoque de Objetos 2.000,00 x 2/4		1.000

4 - registrou a conta de luz do mês (R$ 80,00) para pagamento no mês seguinte:

D - Despesas – conta de luz		
C - Contas a Pagar		80

5 - vendeu, à vista, o resto dos objetos comprados, por R$ 1.300,00:

D - Caixa		
C - Vendas		1.300

D - CMV		
C - Estoque de Objetos		1.000

Resultado	
1.000	800
80	1.300
1.000	
	20

18. A conta Resultado do Exercício é

- **a) permanente, unilateral e de resultado.**
- **b) permanente, bilateral e de resultado.**
- **c) transitória, bilateral e patrimonial.**
- **d) transitória, unilateral e patrimonial.**
- **e) transitória, bilateral e de resultado.**

Em virtude de ter seu saldo encerrado ao fim de cada exercício, a conta Resultado do Exercício é transitória. Bilateral é a conta movimentada normalmente tanto a débito quanto a crédito.

19. (ISS-Natal/Esaf) A firma Ceita & Cia. Ltda. aplicou seu capital inicial da seguinte forma: 40% em máquinas compradas à vista por R$ 3.500,00, uma nota promissória emitida por um de seus sócios no valor de R$ 3.000,00 e o restante em moeda corrente do país.

Em seguida essa empresa:

- **comprou mercadorias da Casa São Benedito, conforme Nota Fiscal nº 2.315. O preço de compra foi de R$ 3.000,00. A Casa São Benedito obteve lucro de 20% nessa transação. A Celta pagou entrada de 20%, assinando duplicata pelo valor restante;**
- **vendeu mercadorias por R$ 1.900,00, conforme Notas Fiscais de nºs 002 a 049, recebendo como entrada apenas 40% do total;**
- **pagou impostos e taxas no valor de R$ 400,00;**
- **registrou salários e respectivos encargos no valor bruto de R$ 900,00 para pagamento no mês seguinte;**
- **registrou a baixa do estoque no valor de R$ 1.300,00, referente ao custo das vendas.**

Ao final da gestão acima transcrita a empresa terá apurado:

a) capital aplicado de R$ 8.750,00.
b) capital próprio de R$ 8.050,00.
c) capital alheio de R$ 3.780,00.
d) rédito bruto de R$ 700,00.
e) rédito líquido de R$ 600,00.

Sabendo que 40% do capital foram aplicados em máquinas, podemos calcular o capital total:

3.500,00 – 40%
X – 100%

X = 8.750,00

Assim, o lançamento de realização do capital foi:

D - Caixa	5.750,00	
D - Notas Promissórias a Receber	3.000,00	
C - Capital Social		8.750,00

Em seguida, houve a compra de máquinas à vista, aplicando-se 40% do capital:

D - Máquinas	
C - Caixa	3.500,00

Os lançamentos contábeis relativos aos demais fatos indicados no problema são os seguintes:

– comprou mercadorias da Casa São Benedito, conforme Nota Fiscal nº 2.315. O preço de compra foi de R$ 3.000,00. A Casa São Benedito obteve lucro de 20% nessa transação. A Celta pagou entrada de 20%, assinando duplicata pelo valor restante:

D - Mercadorias	3.000,00	
C - Caixa		600,00
C - Duplicatas a Pagar		2.400,00

– vendeu mercadorias por R$ 1.900,00, conforme Notas Fiscais de nºs 002 a 049, recebendo como entrada apenas 40% do total:

D - Caixa	760,00	
D - Duplicatas a Receber	1.140,00	
C - Vendas		1.900,00

– pagou impostos e taxas no valor de R$ 400,00:

D - Impostos e Taxas		
C - Caixa		400,00

– registrou salários e respectivos encargos no valor bruto de R$ 900,00 para pagamento no mês seguinte:

D - Despesa de Salários		
C - Salários a Pagar		900,00

– registrou a baixa do estoque no valor de R$ 1.300,00, referente ao custo das vendas:

D - CMV		
C - Mercadorias		1.300,00

Após os lançamentos, temos os seguintes razonetes:

Caixa	
5.750	3.500
760	600
	400
2.010	

Promissórias a Receber	
3.000	

Capital Social	
	8.750

Máquinas	
3.500	

Duplicatas a Pagar	
	2.400

Mercadorias	
3.000	1.300
1.700	

Duplicatas a Receber	
1.140	

Vendas	
	1.900

Impostos e Taxas	
400	

Despesa de Salários	
900	

Salários a Pagar	
	900

CMV	
1.300	

O resultado do exercício é demonstrado em seguida:

Vendas	1.900,00
CMV	(1.300,00)
Lucro bruto	600,00
Impostos e taxas	(400,00)
Salários	(900,00)
Prejuízo operacional líquido	(700,00)

Após os lançamentos e a apuração do resultado, temos o seguinte patrimônio:

Ativo		*Passivo Exigível*	
Caixa	2.010,00	Duplicatas a Pagar	2.400,00
Duplicatas a Receber	1.140,00	Salários a Pagar	900,00
Promissórias a Receber	3.000,00		3.300,00
Mercadorias	1.700,00	*Patrimônio Líquido*	
Máquinas	3.500,00	Capital Social	8.750,00
		Prejuízos Acumulados	(700,00)
Ativo total	11.350,00		8.050,00

O capital próprio é representado pelo patrimônio líquido.

20. **(Analista/Serpro/Esaf) Na nossa Mini Microempresa, apuramos que o aluguel de R$ 180,00, vencido em janeiro/00, fora pago em dezembro/99; que em dezembro/99 foram recebidos juros de R$ 150,00, que só venciam em janeiro/00; que os salários de dezembro/99, no valor de R$ 200,00, só foram pagos em janeiro/00; e que, também em dezembro/99, foram prestados serviços no valor de R$ 310,00 para recebimento apenas no mês seguinte.**

Estes fatos haviam sido contabilizados no exercício de 1999 segundo as regras do regime contábil de caixa. No entanto, a lei determina que, para fins de balanço, deve ser utilizado o regime contábil de competência, uma vez que se trata de um Princípio de Contabilidade.

A modificação contábil do regime de caixa para o de competência, neste caso particular, vai provocar um dos seguintes efeitos na apuração final do resultado do exercício de 1999. Assinale a resposta certa.

a) **O rédito terá decréscimo de R$ 30,00.**
b) **O rédito será um prejuízo de R$ 30,00.**
c) **O rédito terá acréscimo de R$ 80,00.**
d) **O rédito será um lucro de R$ 80,00.**
e) **O rédito será um lucro de R$ 110,00.**

Pelo regime de caixa, são registradas no resultado do período considerado as receitas efetivamente recebidas e as despesas pagas. No regime de competência, as receitas e despesas são registradas no período ao qual pertencem, considerando-se as receitas realizadas e as despesas incorridas no período, independentemente de seu recebimento ou pagamento.

Regime de Competência

Resultado – 1999	
200,00	310,00
	110,00

Regime de Caixa

Resultado – 1999	
180,00	150,00
30,00	

21. (ICMS-MS/Esaf) A Azienda é uma microempresa do ramo comercial. Suas contas, exceto a conta Lucros (ou Prejuízos) Acumulados, apresentam os seguintes saldos:

Capital	**R$ 800,00**
Empréstimos Bancários	**R$ 2.000,00**
Impostos a Recolher	**R$ 120,00**
Impostos e Taxas	**R$ 150,00**
Juros Ativos	**R$ 250,00**
Mercadorias	**R$ 1.200,00**
Caixa	**R$ 800,00**
Salários e Ordenados	**R$ 320,00**
Receita de Vendas	**R$ 950,00**
Custo das Vendas	**R$ 900,00**

Por ocasião do encerramento do exercício, contabilizando-se os resultados sem nenhuma tributação ou distribuição, poderemos confirmar quatro das assertivas abaixo. Assinale a única que não está correta.

a) Capital alheio: valor de R$ 2.120,00.
b) Capital próprio: valor de R$ 800,00.
c) Passivo a descoberto: valor de R$ 120,00.
d) Prejuízos acumulados: valor de R$ 920,00.
e) Prejuízo do exercício: valor de R$ 170,00.

Apuração do resultado do exercício:

	Resultado do Exercício		
Impostos e Taxas	150,00	250,00	Juros Ativos
Salários e Ordenados	320,00	950,00	Receita de Vendas
Custo das Vendas	900,00		
Prejuízo do Exercício	170,00		

O problema não informa o saldo anterior da conta Lucros ou Prejuízos Acumulados, mas sabemos que ele existia. Também podemos deduzir que o saldo dessa conta é igual à soma algébrica do seu saldo anterior com o resultado do exercício (prejuízo de 170,00).

O patrimônio tinha a seguinte configuração, sem o saldo da conta Lucros ou Prejuízos Acumulados:

Ativo		*Passivo Exigível*	
Caixa	800,00	Empréstimos Bancários	2.000,00
Mercadorias	1.200,00	Impostos a Recolher	120,00
		Situação Líquida	
		Capital	800,00
		Lucros ou Prejuízos Acumulados	?
Total	2.000,00	Total	?

O total do passivo deve ser igual ao total do ativo: 2.000,00. Portanto, para que o passivo apresente o valor total de 2.000,00, a conta Lucros ou Prejuízos Acumulados deve ter o valor negativo de 920,00, indicando prejuízos acumulados:

Ativo		*Passivo Exigível*	
Caixa	800,00	Empréstimos Bancários	2.000,00
Mercadorias	1.200,00	Impostos a Recolher	120,00
			2.120,00
		Situação Líquida	
		Capital	800,00
		Lucros ou Prejuízos Acumulados	(920,00)
			(120,00)
Total	2.000,00	Total	2.000,00

O capital próprio é a soma da situação líquida, que é negativa em 120,00, demonstrando passivo a descoberto.

22. (AFRF/Esaf) José Henrique resolveu medir contabilmente um dia de sua vida começando do "nada" patrimonial.

De manhã cedo nada tinha. Vestiu o traje novo (calça, camisa, sapatos etc.), comprado por R$ 105,00, mas que sua mãe lhe deu de presente. Em seguida tomou R$ 30,00 emprestados de seu pai, comprou o jornal por R$ 1,20, tomou o ônibus pagando R$ 1,80 de passagem. Chegando ao Conic, comprou fiado, por R$ 50,00, várias caixas de bombons e chicletes e passou a vendê-los no calçadão. No fim do dia, cansado, tomou uma refeição de R$ 12,00, mas só pagou R$ 10,00, conseguindo um desconto de R$ 2,00. Contou o dinheiro e viu que vendera metade dos bombons e chicletes por R$ 40,00.

Com base nessas informações, podemos ver que, no fim do dia, José Henrique possui um "capital próprio" no valor de:

a) R$ 120,00.
b) R$ 189,00.
c) R$ 2,00.
d) R$ 187,00.
e) R$ 107,00.

Os lançamentos dos fatos citados podem ser efetuados da seguinte forma:

D - Roupas e Sapatos
C - Receita de Doações 105,00

D - Caixa		
C - Empréstimos Obtidos		30,00
D - Despesas (jornal e ônibus)		
C - Caixa		3,00
D - Mercadorias (bombons e chicletes)		
C - Fornecedores		50,00
D - Despesas (refeição)	12,00	
C - Caixa		10,00
C - Descontos Obtidos		2,00
D - Caixa		
C - Receita de Vendas		40,00
D - CMV		
C - Mercadorias (metade dos bombons e chicletes)		25,00

O resultado apurado foi de:

Resultado	
3,00	105,00
12,00	2,00
25,00	40,00
	107,00

Após a incorporação do resultado ao PL, temos o seguinte patrimônio:

Ativo		*Passivo Exigível*	
Caixa	57,00	Empréstimos Obtidos	30,00
Mercadorias	25,00	Fornecedores	50,00
Roupas	105,00	*Patrimônio Líquido*	107,00
Total	187,00	Total	187,00

23. (TFC/SFC/Esaf) O balancete levantado no final do período apresenta a seguinte posição:

Caixa	**100**
Fornecedores	**300**
Contas a Pagar	**200**
Duplicatas a Receber	**200**
Móveis e Utensílios	**700**
Bancos	**50**
Receitas de Serviços	**1.400**
Despesas Antecipadas	**50**
Salários e Ordenados	**200**
Capital	**500**

Lucros Acumulados	**100**
Impostos Municipais	**200**
Material Consumido	**200**
Despesa de Energia	**100**
Despesas Diversas	**300**
Receitas Financeiras	**100**
Descontos Concedidos	**100**
Instalações	**400**
Juros Ativos	**80**
Juros Passivos	**120**
Soma	**5.800**

O encerramento das contas de receitas e de despesas, constantes desse balancete, informará que houve, no período, um lucro líquido de:

a) **320.**
b) **360.**
c) **420.**
d) **440.**
e) **460.**

O lucro líquido é o resultado final:

	Resultado do Exercício		
Salários e Ordenados	200	1.400	Receitas de Serviços
Impostos Municipais	200	100	Receitas Financeiras
Material Consumido	200	80	Juros Ativos
Despesa de Energia	100		
Despesas Diversas	300		
Descontos Concedidos	100		
Juros Passivos	120		
		360	Lucro Líquido

24. (AFC/CGU/Esaf) Os seguintes fatos foram praticados pela empresa Alfa & Cia. Ltda.:

1 - pagamento de imposto atrasado no valor de R$ 500,00, com juros de 10%;
2 - recebimento de título no valor de R$ 400,00, com juros de 10%;
3 - pagamento de juros do mês corrente no valor de R$ 400,00;
4 - compra de móveis para venda, por R$ 2.200,00, pagando uma entrada de 20% e o restante a prazo.

Após contabilizar as operações no livro Diário, poderemos dizer que, com elas,

a) **o passivo aumentou R$ 1.760,00.**
b) **o ativo aumentou R$ 850,00.**
c) **o ativo aumentou R$ 2.640,00.**
d) **o passivo diminuiu R$ 1.260,00.**
e) **o resultado do exercício diminuiu R$ 390,00.**

1 - Pagamento de imposto atrasado no valor de R$ 500,00, com juros de 10%:

D - Impostos a Pagar	500,00	
D - Juros Passivos	50,00	
C - Caixa		550,00

2 - Recebimento de título no valor de R$ 400,00, com juros de 10%:

D - Caixa	440,00	
C - Títulos a Receber		400,00
C - Juros Ativos		40,00

3 - Pagamento de juros do mês corrente no valor de R$ 400,00:

D - Juros Passivos	400,00	
C - Caixa		400,00

4 - Compra de móveis para venda, por R$ 2.200,00, pagando uma entrada de 20% e o restante a prazo:

D - Estoques de Mercadorias	2.200,00	
C - Caixa		440,00
C - Contas a Pagar		1.760,00

O resultado do exercício e o ativo sofreram as seguintes variações:

Resultado

50,00	40,00
400,00	
410,00	

Ativo

440,00	550,00
2.200,00	400,00
	400,00
	440,00
850,00	

25. (AFC/CGU/Esaf) A empresa Só Flores e Frutas apresenta os seguintes saldos extraídos do livro Razão em 31.12.02:

Contas	**Saldos**
Clientes	**R$ 90,00**
Bancos Conta Movimento	**R$ 75,00**
Custo de Vendas	**R$ 135,00**
Duplicatas a Pagar	**R$ 240,00**
Salários	**R$ 45,00**
Máquinas e Equipamentos	**R$ 180,00**
Empréstimos	**R$ 145,00**
Receitas de Vendas	**R$ 320,00**

Prejuízos Acumulados	**R$ 30,00**
Juros Ativos	**R$ 60,00**
impostos a Recolher	**R$ 120,00**
Veículos	**R$ 150,00**
Capital Social	**R$ 225,00**
Nota Promissória a Receber	**R$ 150,00**
Estoque de Bens de Consumo	**R$ 230,00**
Aluguéis Passivos	**R$ 25,00**

Considerando exclusivamente os saldos acima apresentados, sem nenhuma implicação de ordem tributária ou qualquer distribuição de resultados, podemos afirmar que

a) o resultado do exercício foi lucro líquido de R$ 145,00.
b) o balanço patrimonial tem passivo exigível no valor de R$ 530,00.
c) o capital próprio tem valor de R$ 690,00.
d) o balanço patrimonial tem ativo total no valor de R$ 1.020,00.
e) o balancete de verificação fecha no valor de R$ 1.110,00.

Balancete de Verificação

	Devedor	Credor
Clientes	90,00	
Bancos Conta Movimento	75,00	
Custo de Vendas	135,00	
Duplicatas a Pagar		240,00
Salários	45,00	
Máquinas e Equipamentos	180,00	
Empréstimos		145,00
Receitas de Vendas		320,00
Prejuízos Acumulados	30,00	
Juros Ativos		60,00
impostos a Recolher		120,00
Veículos	150,00	
Capital Social		225,00
Nota Promissória a Receber	150,00	
Estoque de Bens de Consumo	230,00	
Aluguéis Passivos	25,00	
Total	1.110,00	1.110,00

Dica: quando o total devedor é igual ao credor, para calcular seu valor basta somar os saldos de todas as contas e dividir por dois: 2.220/2 = 1.110.

Resultado

135,00	320,00
45,00	60,00
25,00	
	175,00

Lucros ou Prejuízos Acumulados

30,00	175,00
	145,00

Ativo		*Passivo Exigível*	
Bancos Conta Movimento	75,00	Duplicatas a Pagar	240,00
Clientes	90,00	Empréstimos	145,00
Nota Promissória a Receber	150,00	Impostos a Recolher	120,00
Estoque de Bens de Consumo	230,00		505,00
Veículos	150,00	*Patrimônio Líquido*	
Máquinas e Equipamentos	180,00	Capital Social	225,00
		Lucros Acumulados	145,00
			370,00
Ativo total	875,00	Passivo total	875,00

26. (TFC/Esaf) Em 31 de dezembro de 1999, o contador da firma Zê Ltda. apresenta as seguintes contas e saldos, extraídos do livro Razão:

Contas	**Saldos**
Caixa	**250**
Duplicatas a Pagar	**650**
Lucros Acumulados	**130**
Aluguéis Passivos	**140**
Comissões Ativas	**30**
Receita de Juros	**110**
Impostos a Recolher	**300**
Veículos	**900**
Custo das Vendas	**600**
Receita de Vendas	**900**
Despesas de Juros	**130**
Clientes	**360**
Móveis e Utensílios	**540**
Capital Social	**950**
Impostos Federais	**200**
Salários	**450**
Fornecedores	**880**
FGTS a Recolher	**200**

Conferimos essa listagem e verificamos que o balancete não está fechado, pois a soma dos saldos devedores não está com valor igual à soma dos saldos credores. Mesmo assim, certificamo-nos de que as contas diferenciais estão todas representadas com saldos corretos na relação acima. Desse modo, podemos afirmar que o patrimônio líquido contido na listagem apresentada soma o valor de

a) R$ 1.080,00.
b) R$ 710,00.
c) R$ 800,00.
d) R$ 910,00.
e) R$ 600,00.

A apuração do resultado pode ser feita da seguinte forma:

Resultado do Exercício

Aluguéis Passivos	140	30	Comissões Ativas
Custo das Vendas	600	110	Receita de Juros
Despesas de Juros	130	900	Receita de Vendas
Impostos Federais	200		
Salários	450		
Prejuízo do Exercício	480		

Havia lucros acumulados de 130. Todavia, como o resultado do exercício foi negativo em 480, passamos a ter prejuízos acumulados de 350.

Patrimônio Líquido	
Capital Social	950
Prejuízos Acumulados (130 – 480)	(350)
Total	600

(Analista/TRT-20ª/FCC) Instruções: Com base unicamente nos dados fornecidos, responda às questões de números 27 a 28.

As empresas A, B e C atuam no setor de serviços e, ao fim do exercício de 2004, tinham uma situação patrimonial conforme os gráficos abaixo evidenciam:

Cia. A	
Ativo 250	**Passivo 180**
	PL 70

Cia. B	
Ativo 400	**Passivo 300**
	PL 100

Cia C.	
Ativo 300	**Passivo 240**
	PL 60

Em 2005 as empresas realizaram as seguintes operações:

Operações efetuadas	**Cia. A**	**Cia. B**	**Cia. C**
Realização de receitas à vista	**15**	**22**	**40**
Receitas efetuadas a prazo	**90**	**90**	**25**
Recebimentos por conta de serviços a serem prestados futuramente	**40**	**30**	**30**
Despesas administrativas pagas no período	**50**	**55**	**45**
Despesas diversas provisionadas	**20**	**13**	**80**
Depreciações a apropriar no período	**5**	**9**	**10**
Pagamentos de passivos	**20**	**12**	**10**
Obrigações financeiras contraídas	**15**	**20**	**10**

27. Após as operações de 2005, os saldos finais indicam que o valor

a) da situação líquida apresentado pela Cia. A é 35.
b) ocorreu uma diminuição no PL da Cia. B.
c) o capital próprio da Cia. C aumentou.
d) a situação líquida da Cia. B não foi alterada.
e) a Cia. C está com o passivo a descoberto.

Resultado - A	
50	15
20	90
5	
	30

Resultado - B	
55	22
13	90
9	
	35

Resultado - C	
45	40
80	25
10	
70	

Companhias	A	B	C
SL inicial	70	100	60
Resultado	30	35	(70)
SL final	100	135	(10)

28. Se as companhias utilizarem o regime de caixa,

a) a despesa total da Cia. C será 55.
b) a receita total da Cia. B será 90.
c) a Cia. C obterá um lucro de 25.
d) todas as empresas obterão prejuízo.
e) somente a Cia. B obterá lucro.

Aqui estão os resultados pelo regime de caixa, que considera apenas as receitas recebidas, ganhas ou não, e as despesas pagas, incorridas ou não:

Resultado - A	
50	15
	40
	5

Resultado - B	
55	22
	30
3	

Resultado - C	
45	40
	30
	25

Gabarito

01 - A
02 - E
03 - C
04 - E
05 - A
06 - B
07 - B
08 - E
09 - C
10 - C
11 - D
12 - B
13 - B
14 - A
15 - B
16 - B
17 - B
18 - E
19 - B
20 - E
21 - B
22 - E
23 - B
24 - B
25 - E
26 - E
27 - E
28 - C

Capítulo 15

Fato administrativo

15.1 Conceito

Fato administrativo ou fato de gestão é qualquer negócio realizado peia administração que modifique o patrimônio da empresa, em termos de qualidade ou quantidade.

Os administradores (diretores, sócios-gerentes) atuam em nome da sociedade e, com essa finalidade, executam uma série de negócios envolvendo a pessoa jurídica. Quando esses negócios afetam o patrimônio da empresa, recebem o nome de fatos administrativos.

São fatos administrativos: compras à vista ou a prazo de bens, vendas à vista ou a prazo de mercadorias e serviços, pagamentos e recebimentos etc.

Fato administrativo é a mesma coisa que fato contábil?

Em sentido estrito, não. Fato contábil é quaiquer ocorrência que modifique o patrimônio, seja decorrente ou não de negócio realizado pela administração. A expressão "fatos contábeis" é mais abrangente, pois inclui os fatos administrativos. Todo fato administrativo é necessariamente um fato contábil. Entretanto, existem fatos contábeis que não são fatos administrativos. Por exemplo: se um incêndio provoca a perda de mercadorias, o patrimônio sofre redução. Esse fato não é decorrente da gestão, mas produz variação patrimonial. Trata-se de um fato contábil.

A Teoria da Azienda defendia o ponto de vista de que somente os fatos decorrentes da gestão deveriam ser considerados pela Contabilidade. Prevaleceu, porém, a Teoria Patrimonialista, segundo a qual devem ser registrados todos os fatos que afetem o patrimônio.

A legislação brasileira também determina que sejam registrados todos os fatos que alteram o patrimônio, ainda que não originários da gestão.

Na prática, porém, alguns contabilistas utilizam a expressão "fato contábil" como sinônimo de "fato administrativo".

São raros os fatos contábeis que não representam fatos administrativos. De qualquer forma, a Contabilidade deve registrar todos os fatos que afetem o patrimônio, sejam eles decorrentes ou não da gestão.

Há três espécies de fatos contábeis:

1 - *fato permutativo, qualitativo* ou *compensativo*;

2 - *fato modificativo*;

3 - *fato misto* ou *composto.*

15.2 Fato permutativo

O fato permutativo altera o patrimônio somente em termos qualitativos. Consiste na compensação entre elementos do ativo, passivo exigível ou patrimônio líquido, sem que haja aumento ou diminuição da situação líquida.

Qualquer variação positiva ou negativa do patrimônio significa, necessariamente, uma variação de igual valor da situação líquida. Sem haver alteração da situação líquida, é impossível que haja o aumento ou diminuição do patrimônio. Assim, quando dizemos que um fato não implicou alteração, para mais ou para menos, do patrimônio, isso também significa que não houve acréscimo ou redução da situação líquida. Se um fato importa somente na permuta, por exemplo, entre elementos do ativo e do passivo exigível, ele é permutativo.

São exemplos de fatos permutativos: compra a prazo ou à vista de mercadorias, pagamento de uma dívida pelo valor nominal (sem juros ou desconto), recebimento de um crédito pelo valor nominal e venda de mercadorias pelo preço de custo (sem lucro ou prejuízo).

Os fatos permutativos podem provocar os seguintes efeitos:

1 - Aumento do ativo e aumento simultâneo do passivo exigível. Exemplo: a compra a prazo de mercadorias aumenta o saldo da conta Mercadorias e o saldo da conta Fornecedores. O aumento do ativo é compensado pelo aumento do passivo exigível em igual valor. A situação líquida não se altera:

D - Mercadorias (↑ ativo)
C - Fornecedores (↑ PE) 1.000

↑ 1.000 Ativo = ↑ 1.000 Passivo Exigível + Situação Líquida

2 - Aumento e diminuição simultâneos do ativo. Exemplo: o recebimento de uma duplicata relativa à venda a prazo de mercadorias aumenta o saldo da conta Caixa e reduz o saldo da conta Duplicatas a Receber:

D - Caixa (↑ ativo)
C - Duplicatas a Receber (↓ ativo) 1.000

↑ 1.000 Ativo ↓ 1.000 = Passivo Exigível + Situação Líquida

3 - Diminuição do passivo exigível e diminuição simultânea do ativo. Exemplo: o pagamento de uma duplicata relativa à compra a prazo de mercadorias diminui o saldo da conta Fornecedores e o saldo da conta Caixa:

D - Fornecedores (↓ PE)
C - Caixa (↓ ativo) 1.000

↓ 1.000 Ativo = ↓ 1.000 Passivo Exigível + Situação Líquida

4 - Diminuição e aumento simultâneos da situação líquida. Exemplo: o aumento de capital mediante o uso de reservas ou lucros acumulados aumenta o saldo da conta Capital Social e diminui o saldo da conta de reserva ou de lucros acumulados. Existe apenas permuta dos elementos do patrimônio líquido:

D - Reservas ou Lucros Acumulados (↓ SL)
C - Capital Social (↑ SL) 1.000

Ativo = Passivo Exigível + ↓ 1.000 Situação Líquida ↑ 1.000

5 - Diminuição e aumento simultâneos do passivo exigível. Esta é uma espécie de permuta pouco comum. Exemplo: a empresa tem uma letra de câmbio a pagar e emite uma nota promissória em substituição. Ocorre a redução do saldo da conta Letras de Câmbio a Pagar e o aumento do saldo da conta Notas Promissórias a Pagar:

D - Letras de Câmbio a Pagar (↓ PE)
C - Notas Promissórias a Pagar (↑ PE) 1.000

Ativo = ↓ 1.000 Passivo Exigível ↑ 1.000 + Situação Líquida

15.3 Fato modificativo

O fato é modificativo quando o aumento ou redução do ativo ou do passivo exigível é seguido de modificação na situação líquida de igual valor, para mais (fato modificativo aumentativo) ou para menos (fato modificativo diminutivo). Provoca alteração em termos de qualidade e quantidade, aumentando ou diminuindo a situação líquida em valor equivalente à modificação sofrida pelo ativo ou passivo exigível.

Os fatos modificativos podem ser das seguintes espécies:

1 - *Fato Modificativo Aumentativo* ou *Positivo* – é aquele que provoca o aumento do ativo e/ou a redução do passivo exigível e o simultâneo aumento da situação líquida, em igual valor. Os fatos modificativos aumentativos podem provocar os seguintes efeitos:

a) Fato modificativo aumentativo com aumento do ativo:

↑ 1.000 Ativo = Passivo Exigível + ↑ 1.000 Situação Líquida

No recebimento de receita de aluguel relativa a um imóvel de propriedade da empresa, ocorre o aumento do ativo e da situação líquida. O fato é modificativo aumentativo:

D - Caixa (↑ ativo)
C - Receita de Aluguel (↑ SL) 1.000

b) Fato modificativo aumentativo com redução do passivo exigível:

Ativo = ↓ 1.000 Passivo Exigível + ↑ 1.000 Situação Líquida

Na hipótese de um fornecedor perdoar dívida da empresa, haverá a redução do passivo exigível e o aumento da situação líquida. O fato será modificativo aumentativo:

D - Fornecedores (↓ PE)		
C - Receitas Eventuais (↑ SL)		1.000

c) Fato modificativo aumentativo com aumento do ativo e redução do passivo exigível:

↑ 600 Ativo = ↓ 400 Passivo Exigível + ↑ 1.000 Situação Líquida

No aumento de capital, realizado parte em dinheiro, parte mediante conversão, em ações ou cotas, de dívidas com fornecedores, de forma que eles se tornem sócios da empresa, lançamos:

D - Caixa (↑ ativo)	600	
D - Fornecedores (↓ PE)	400	
C - Capital Social (↑ SL)		1.000

2 - *Fato Modificativo Diminutivo ou Negativo* – é aquele que provoca a redução do ativo e/ou o aumento do passivo exigível e a simultânea diminuição da situação líquida, em igual valor. Os fatos modificativos diminutivos podem provocar os seguintes efeitos:

a) Fato modificativo diminutivo com redução do ativo:

↓ 1.000 Ativo = Passivo Exigível + ↓ 1.000 Situação Líquida

No pagamento de despesa de salários incorrida no período, temos a redução simultânea do ativo e da situação líquida. O fato é modificativo diminutivo:

D - Despesa de Salários (↓ SL)		
C - Caixa (↓ ativo)		1.000

b) Fato modificativo diminutivo com aumento do passivo exigível:

Ativo = ↑ 1.000 Passivo Exigível + ↓ 1.000 Situação Líquida

No registro de despesa de aluguel, incorrida e não paga dentro do período de competência, existe o aumento do passivo exigível e a redução da situação líquida. O fato é modificativo diminutivo:

D - Despesa de Aluguel (↓ SL)		
C - Aluguéis a Pagar (↑ PE)		1.000

c) Fato modificativo diminutivo com redução do ativo e aumento do passivo exigível:

↓ 300 Ativo = ↑ 700 Passivo Exigível + ↓ 1.000 Situação Líquida

Um exemplo deste último caso é a despesa incorrida e paga apenas parcialmente, que teve a parte restante registrada como obrigação:

D - Despesa de Salários (↓ SL)	1.000	
C - Caixa (↓ ativo)		300
C - Salários a Pagar (↑ PE)		700

15.4 Fato misto ou composto

Fato misto é aquele que reúne uma permuta e uma modificação. Nele, há uma permuta e, simultaneamente, o aumento ou diminuição do ativo e/ou do passivo exigível, provocando o aumento ou diminuição da situação líquida.

São exemplos de fatos mistos: a venda de mercadorias com lucro ou prejuízo, pagamento de uma dívida com juros, recebimento de um crédito com juros, pagamento de uma dívida com desconto e recebimento de um crédito com desconto.

Os fatos mistos podem ser das seguintes espécies:

1 - *Fato Misto Aumentativo* ou *Positivo* – é quando ocorre uma permuta e, simultaneamente, o aumento da situação líquida, por meio do aumento ou diminuição do ativo e/ou do passivo exigível. Ainda que haja redução do ativo, um fato poderá ser misto aumentativo, desde que a diminuição do passivo exigível seja superior à redução do ativo.

No pagamento de uma duplicata, com valor nominal de 1.000, com desconto de 10%, lançamos:

D - Duplicatas a Pagar (↓ PE)	1.000	
C - Caixa (↓ ativo)		900
C - Receitas Financeiras (↑ SL)		100

↓ 900 Ativo = ↓ 1.000 Passivo Exigível + ↑ 100 Situação Líquida

O fato é misto aumentativo. A dívida era de 1.000, mas o desembolso foi de apenas 900. Houve um ganho de 100 para a empresa.

Consideremos que este lançamento fosse feito em duas etapas. Primeiro, registraríamos o pagamento integral da dívida, o que representaria um fato permutativo:

D - Duplicatas a Pagar (↓ PE)		
C - Caixa (↓ ativo)		1.000

Em seguida, lançaríamos o desconto, como se tivéssemos recebido de volta parte do valor anteriormente pago:

D - Caixa (↑ ativo)		
C - Receitas Financeiras (↑ SL)		100

Esse fato é modificativo aumentativo.

Portanto, nos dois lançamentos anteriores, identificamos: um fato permutativo e um fato modificativo aumentativo. Então, a reunião destes dois lançamentos num único registro representa um fato misto aumentativo.

2 - *Fato Misto Diminutivo* ou *Negativo* – é quando ocorre uma permuta e o aumento ou diminuição do ativo e/ou do passivo exigível, reduzindo a situação líquida.

No recebimento de uma duplicata, com valor nominal de 1.000 e desconto de 10%, lançamos:

D - Caixa (↑ ativo)	900	
D - Despesas Financeiras (↓ SL)	100	
C - Duplicatas a Receber (↓ ativo)		1.000

↑ 900 Ativo ↓ 1.000 = Passivo Exigível + ↓ 100 Situação Líquida

O fato é misto diminutivo.

Ainda que haja aumento do ativo, um fato poderá ser misto diminutivo, desde que o acréscimo no passivo exigível seja superior ao aumento do ativo.

15.5 Ato administrativo

Ato administrativo é qualquer negócio realizado pela administração que não modifique o patrimônio.

Alguns atos administrativos têm como consequência fatos administrativos. Quando a empresa, por intermédio de seus diretores, é fiadora num contrato de aluguel, ocorre um ato administrativo. Todavia, se o valor da locação não for honrado pelo locatário, a empresa poderá ter de pagar o aluguel. Tratar-se-á de um fato administrativo. A concessão de aval (garantia dada em título de crédito) é um ato administrativo. No entanto, o pagamento pelo avalista de dívida não honrada pelo devedor principal será um fato administrativo.

Algumas empresas mantêm o controle dos atos administrativos relevantes por meio de contas de compensação.

As contas de compensação não se confundem com as patrimoniais ou de resultado, que são destinadas ao registro dos fatos contábeis.

Os atos administrativos que possam provocar efeitos relevantes sobre o patrimônio devem ser indicados em notas explicativas (esclarecimentos que acompanham as demonstrações contábeis e têm como objetivo facilitar o entendimento e a análise da situação patrimonial da empresa).

Questões comentadas

01. Aumenta o patrimônio líquido:

a) pagamento de salários.
b) recebimento de duplicatas com desconto.
c) recebimento de duplicatas com juros.
d) venda de bens por preço abaixo do custo de aquisição.
e) venda de bens pelo preço de custo.

O aumento do patrimônio líquido normalmente decorre da obtenção de receitas, enquanto a diminuição é provocada por despesas.

Na alternativa A, o pagamento de salários representa uma despesa, diminuindo o patrimônio líquido; na B, o recebimento de duplicatas é uma permuta, mas, como o desconto dado é uma despesa, há redução do patrimônio líquido; na C, houve o recebimento de duplicatas com juros, que são registrados como receita, aumentando o patrimônio líquido; na D, a venda por preço abaixo do custo provoca prejuízo, que reduz o patrimônio líquido; e na alternativa E, a venda de bens pelo preço de custo não causa alteração no patrimônio líquido.

02. Fatos Contábeis:

1 - Pagamento em dinheiro de duplicata de fornecedor.
2 - Compra de imóvel à vista.
3 - Depósito em banco de cheque recebido de cliente.
4 - Aumento do capital social com incorporação de reservas.
5 - Juros creditados pelo banco, na conta de movimento, referentes a Duplicatas a Receber, cobrança simples, liquidadas com atraso.
6 - Pagamento de juros de mora por atraso na liquidação de empréstimo bancário.
7 - Pagamento de ordenados.
8 - Venda à vista de ações em tesouraria pelo preço de custo.
9 - Adiantamentos de acionistas para futuro aumento de capital.

Obs.: todos os recebimentos, em dinheiro ou cheque, são contabilizados na conta Caixa.

Os lançamento contábeis dos fatos acima relacionados que não alteram o total do ativo são em número de

a) três.
b) quatro.
c) cinco.
d) seis.
e) sete.

Não alteram o total do ativo os fatos dos itens 2, 3 e 4.

Os lançamentos dos fatos contábeis anteriores seriam os seguintes:

01- Pagamento em dinheiro de duplicata de fornecedor:

D - Fornecedores (↓ PE)
C - Caixa (↓ ativo)

02- Compra de imóvel à vista:

D - Imóveis (↑ ativo)
C - Caixa (↓ ativo)

03- Depósito em banco de cheque recebido de cliente:

D - Bancos Conta Movimento (↑ ativo)
C - Caixa (↓ ativo)

04- Aumento do capital social com incorporação de reservas:

D - Reservas (↓ PL)
C - Capital Social (↑ PL)

05- Juros creditados pelo banco, na conta de movimento, referentes a Duplicatas a Receber, cobrança simples, liquidadas com atraso (considerando apenas o recebimento dos juros):

D - Bancos Conta Movimento (↑ ativo)
C - Receita de Juros (↑ PL)

06- Pagamento de juros de mora por atraso na liquidação de empréstimo bancário (considerando apenas os juros pagos):

D - Despesas de Juros (↓ PL)
C - Bancos Conta Movimento (↓ ativo)

07- Pagamento de ordenados:

D - Despesas de Salários (↓ PL)
C - Caixa (↓ ativo)

08- Venda à vista de ações em tesouraria pelo preço de custo:

D - Caixa (↑ ativo)
C - Ações em Tesouraria (↑ PL – retificadora)

09- Adiantamentos de acionistas para futuro aumento de capital:

D - Caixa (↑ ativo)
C - Adiantamentos de Acionistas (↑ PE)

03. (ICMS-PI/Esaf) Durante o mês de novembro, a empresa Cia. Indústria & Comércio realizou as seguintes operações:

1 - compra de mesas por R$ 300,00, sendo 40% para vender e 60% para usar, pagando R$ 100,00 e aceitando duplicatas.
2 - pagamento de duplicatas de R$ 100,00, com desconto de 10%.
3 - registro do aluguel do mês no valor de R$ 300,00 para pagamento posterior.
4 - venda à vista de mercadorias por R$ 300,00, com lucro de 20% sobre o valor de venda.

Observações:

Cada uma destas operações foi contabilizada mediante um único lançamento.

Antes das operações a conta Caixa apresentava saldo devedor de R$ 160,00.

Baseados, exclusivamente, nas informações acima e, considerando que as aquisições não sofrem tributação, podemos afirmar que:

a) o primeiro fato é administrativo permutativo e recebeu lançamento de quarta fórmula.
b) o segundo fato é administrativo modificativo e recebeu lançamento de terceira fórmula.
c) o terceiro fato é administrativo composto e recebeu lançamento de segunda fórmula.
d) a ocorrência dos quatro fatos aumentou o lucro do exercício em R$ 230,00.
e) o saldo da conta Caixa agora, após os quatro fatos, é de R$ 230,00.

Os fatos apresentados podem ser lançados assim:

01 - fato permutativo:

D - Mercadorias	120,00	
D - Móveis e Utensílios	180,00	
C - Caixa		100,00
C - Duplicatas a Pagar		200,00

02 - fato misto aumentativo:

D - Duplicatas a Pagar	100,00	
C - Caixa		90,00
C - Receitas Financeiras		10,00

03 - fato modificativo diminutivo:

D - Despesa de Aluguel		
C - Aluguéis a Pagar		300,00

04 - fato misto aumentativo:

D - Caixa	300,00	
C - Mercadorias		240,00
C - Lucro na Venda de Mercadorias		60,00

Ou então:

D - Caixa	300,00	
D - CMV	240,00	
C - Vendas		300,00
C - Estoques		240,00

04. Uma empresa, que adota o regime da competência em sua escrituração encerrou exercício social em 31.12.X6. Nos primeiros dias de X7, escriturou os seguintes eventos:

1 - pagamento de salários dos empregados relativos ao mês de dezembro de X6;
2 - recebimento da diferença de imposto recolhido a maior em dezembro de X6 e já reclamada naquele mês à autoridade competente;
3 - venda de um bem do ativo não circulante pelo preço de custo.

A escrituração refere-se, respectivamente, a fatos contábeis

a) permutativo – permutativo – permutativo.
b) modificativo diminutivo – modificativo aumentativo – permutativo.
c) permutativo – modificativo aumentativo – modificativo diminutivo.
d) modificativo diminutivo – misto aumentativo – permutativo.
e) misto diminutivo – misto aumentativo – misto diminutivo.

Os lançamentos contábeis são:

D - Salários a Pagar
C - Caixa ou Bancos

D - Caixa ou Bancos
C - Impostos a Recuperar

D - Caixa ou Bancos
C - Bens do Não Circulante

Como nenhum desses lançamentos alterou a situação líquida patrimonial, os fatos são permutativos.

05. (ISS-RJ/FJG) Conceituam-se como fatos contábeis todos os acontecimentos ocorridos nas empresas suscetíveis de registro ou contabilizados no patrimônio, trazendo a essas empresas variações específicas ou quantitativas, e classificados em três naturezas: permutativas ou compensativas, modificativas e mistas ou compostas.

Dentre as alternativas abaixo, aquela que caracteriza um fato modificativo diminutivo é:

a) diminuição da situação líquida positiva do patrimônio por compensação de valores do ativo e passivo.

b) diminuição da situação líquida positiva do patrimônio por diminuição do passivo.

c) diminuição da situação líquida positiva do patrimônio por aumento do passivo.

d) diminuição da situação líquida positiva do patrimônio por aumento do ativo.

A situação líquida é diminuída pela redução do ativo ou pelo aumento do passivo exigível.

06. (TFC/Esaf/Adaptada) Abaixo são apresentadas cinco afirmativas. Escolha entre elas a única que não expressa inteiramente a verdade.

a) O pagamento, em cheque bancário, do valor de uma duplicata acrescido de encargos de juros e de mora, deve ser contabilizado em lançamento de terceira fórmula.

b) Quando o extrato bancário de uma empresa apresenta saldo credor, o valor desse saldo passa a representar um passivo na estrutura patrimonial.

c) A aquisição de máquinas, parte para alugar e parte para revender, com pagamento de entrada em dinheiro e aceite de títulos pelo valor restante, caracteriza um fato administrativo permutativo.

d) As contas de provisão tanto podem ser classificadas no passivo circulante, como no ativo circulante ou no ativo não circulante, dependendo de sua natureza, mas, mesmo assim, todas elas são formadas a partir de débitos lançados em contas de despesa.

e) Uma operação de devolução de vendas afeta os valores contabilizados tanto em "Receita de Vendas", como em "Custo das Vendas", como também afeta o valor do estoque final.

Quando o extrato bancário de uma empresa apresenta saldo credor, indica que o saldo é favorável a ela na conta bancária. Então, na empresa, a conta Bancos Conta Movimento deve apresentar saldo devedor, por ser do ativo.

Na alternativa A, o lançamento poderia ser:

D - Duplicatas a Pagar
D - Despesas de Juros
C - Bancos Conta Movimento

Na alternativa C, o lançamento poderia ser:

D - Máquinas
D - Mercadorias
C - Caixa
C - Títulos a Pagar

Na alternativa D, a constituição de provisão é feita a débito de conta de despesa. O crédito é lançado em conta retificadora de ativo (Provisão para Devedores Duvidosos, por exemplo) ou aumentativa de passivo exigível (como é o caso da conta Provisão para Férias).

Na alternativa E, o registro da devolução gera os lançamentos:

D - Devoluções de Vendas
C - Caixa ou Contas a Pagar

D - Estoques de Mercadorias
C - CMV

Na verdade, a conta Vendas só vai ser afetada na demonstração do resultado do exercício, sendo reduzida pela conta Devoluções de Vendas.

07. (ISS-Fortaleza/Esaf/2003) Uma operação de recebimento de venda à vista, no valor de R$ 100,00, gera um registro contábil de débito à conta Caixa e crédito à conta Vendas Brutas. Assinale o tipo de fato contábil presente na única opção correta.

a) Aumentativo.
b) Diminutivo.
c) Misto.
d) Permutativo.
e) Modificativo.

Analisando-se apenas o lançamento apresentado no enunciado, o fato é modificativo aumentativo, uma vez que há aumento da situação líquida.

D - Caixa (↑ ativo)
C - Vendas Brutas (↑ PL)

08. (ISS-Recife/Esaf/2003) A empresa "Ω" Ltda. realizou uma operação de recebimento de duplicata no valor de R$ 100,00, em dinheiro. Essa operação gerou um registro contábil de débito à conta Caixa e crédito à conta Duplicatas a Receber. Assinale o tipo de fato contábil presente na única opção correta.

a) Aumentativo.
b) Diminutivo.
c) Misto.
d) Modificado.
e) Permutativo.

Houve aumento e diminuição, simultaneamente, do ativo, e o fato é permutativo, pois não afeta a situação líquida.

D - Caixa (↑ Ativo)
C - Duplicatas a Receber (↓ Ativo)

Gabarito

01 - C
02 - A
03 - A
04 - A
05 - C
06 - B
07 - E
08 - E

Capítulo 16

Operações com mercadorias

16.1 Sistemas de inventário

O controle das mercadorias em estoque e de sua movimentação nas compras e vendas pode ser processado de duas formas:

1 - sistema de inventário *periódico*;

2 - sistema de inventário *permanente*.

O sistema de inventário permanente é tratado no capítulo seguinte, onde abordamos também os métodos de avaliação de estoque.

16.2 Sistema de inventário periódico

No sistema de inventário periódico, a empresa não mantém o controle do custo de cada venda. Apenas ao fim do exercício calcula-se o custo das mercadorias vendidas. Para isso, existe a necessidade de apuração do estoque final, mediante inventário.

Em geral, o sistema de inventário periódico é adotado por empresas de pequeno e médio portes, bem como por empresas de grande porte que mantêm um elevado número de itens em estoque, o que impossibilita ou dificulta a adoção do sistema de inventário permanente.

As empresas que aplicam o sistema de inventário periódico podem adotar os seguintes métodos:

1 - método da conta Mercadorias com função mista;

2 - método das 3 contas ou conta Mercadorias com função desdobrada.

16.3 Conta Mercadorias com função mista

Nesse método, a conta Mercadorias é debitada nas compras pelo custo de aquisição aos fornecedores, e creditada nas vendas pelo preço de venda aos clientes. Como o preço de venda normalmente é superior ao preço de compra, a conta Mercadorias pode apresentar saldo credor, apesar de ser do ativo. Ao fim do exercício, porém, seu saldo é ajustado de forma a representar o estoque final das mercadorias, que será o estoque inicial do exercício seguinte.

O método da conta Mercadorias com função mista é antiquado e, por esse motivo, caiu em desuso.

A título de exemplo, analisemos as informações apresentadas em seguida.

Estoque inicial de mercadorias	200
Compra a prazo de mercadorias	1.700
Venda à vista de mercadorias	1.500
Venda a prazo de mercadorias	800
Estoque final de mercadorias (apurado em inventário)	300

Utilizando a conta Mercadorias com função mista, teríamos os seguintes lançamentos no livro Diário:

Compra a prazo de mercadorias:

D - Mercadorias
C - Fornecedores 1.700

Venda à vista de mercadorias:

D - Caixa
C - Mercadorias 1.500

Venda a prazo de mercadorias:

D - Clientes
C - Mercadorias 800

Posição dos razonetes após os lançamentos anteriores:

Mercadorias		Fornecedores		Caixa		Clientes	
EI 200	1.500		1.700	1.500		800	
1.700	800						
	400						

Sendo o saldo da conta Mercadorias com função mista credor, a fórmula utilizada na apuração do resultado com mercadorias (RCM) é:

RCM = Estoque Final + Saldo Credor da Conta Mercadorias
RCM = 300 + 400
RCM = 700

O RCM é correspondente ao lucro bruto, uma vez que nele ainda não foram computadas as demais receitas e despesas das atividades da empresa.

Apurado o RCM, é necessário ajustar o saldo da conta Mercadorias, de forma que ele seja apresentado no balanço patrimonial como representativo do estoque final:

D - Mercadorias
C - RCM 700

Após esse lançamento, o saldo da conta Mercadorias é equivalente ao estoque final:

Mercadorias	
EI 200	1.500
1.700	800
	400
700	
EF 300	

Quando, antes do ajuste, o saldo da conta Mercadorias é devedor, o RCM é apurado por meio da seguinte fórmula:

RCM = EF – Saldo Devedor da Conta Mercadorias

Vejamos um exemplo.

Estoque inicial de mercadorias	100
Compra a prazo de mercadorias	1.000
Venda a prazo de mercadorias	800
Estoque final de mercadorias (inventário)	700

Lançamentos no Diário:

Compra a prazo de mercadorias:

D - Mercadorias
C - Fornecedores 1.000

Venda a prazo de mercadorias:

D - Clientes
C - Mercadorias 800

Posição dos razonetes após os lançamentos anteriores:

Mercadorias	
EI 100	800
1.000	
300	

Fornecedores	
	1.000

Clientes	
800	

RCM = EF – Saldo Devedor da Conta Mercadorias
RCM = 700 – 300
RCM = 400

Lançamento de ajuste do saldo da conta Mercadorias:

D - Mercadorias
C - RCM 400

Após o ajuste, o saldo da conta Mercadorias representa o estoque final:

Mercadorias	
EI 100	800
1.000	
300	
400	
EF 700	

Caso haja ICMS incidente sobre as vendas, a fórmula para a apuração do RCM será:

RCM = EF + Saldo Credor da Conta Mercadorias – ICMS sobre Vendas

ou então, se o saldo da conta Mercadorias for devedor:

RCM = EF – Saldo Devedor da Conta Mercadorias – ICMS sobre Vendas

Na compra com ICMS, o valor do imposto, se recuperável, não deve ser lançado na conta Mercadorias, e sim como ICMS a Recuperar. Qualquer que seja o método adotado, na conta Mercadorias deve ser lançado o valor do custo de aquisição, sem computar o imposto recuperável.

16.4 Método das 3 contas – conta Mercadorias com função desdobrada

No sistema de inventário periódico, existe um método mais usualmente adotado pelas empresas, em que os valores das compras e vendas são registrados em contas separadas. Nele, há pelo menos três contas para o controle das operações com mercadorias:

1 - *Mercadorias* – indica o estoque inicial. Essa conta não é utilizada para registrar as compras;

2 - *Compras de Mercadorias* – é usada somente para registrar as compras do exercício;

3 - *Receita de Vendas* – registra a receita bruta de vendas.

Vejamos um exemplo.

Estoque inicial de mercadorias	200
Compra a prazo de mercadorias	1.700
Venda à vista de mercadorias	1.500
Venda a prazo de mercadorias	800
Estoque final de mercadorias (inventário)	300

Lançamentos no Diário:

Compra a prazo de mercadorias:

D - Compras de Mercadorias
C - Fornecedores 1.700

Venda à vista de mercadorias:

D - Caixa	
C - Receita de Vendas	1.500

Venda a prazo de mercadorias:

D - Clientes	
C - Receita de Vendas	800

Posição dos razonetes após os lançamentos anteriores:

Mercadorias	
EI 200	

Compras de Mercadorias	
1.700	

Fornecedores	
	1.700

Caixa	
1.500	

Receita de Vendas	
	1.500
	800
	2.300

Clientes	
800	

Ao fim do exercício, é necessário realizar um inventário (contagem e atribuição de valor às mercadorias existentes em estoque) para a apuração do estoque final e do custo das mercadorias vendidas (CMV). No nosso exemplo, o estoque final era de 300.

O CMV é apurado por intermédio da fórmula:

CMV = Estoque Inicial + Compras – Estoque Final
CMV = 200 + 1.700 – 300
CMV = 1.600

As mercadorias vendidas e entregues aos clientes têm o seu valor de aquisição registrado como *custo das mercadorias vendidas*:

Mercadorias em Estoque → CMV

Na atividade comercial, permanecem em estoque apenas os valores de aquisição das mercadorias ainda não vendidas.

Os valores correspondentes a aluguéis, depreciação, juros, comissões de vendas, honorários, salários etc. são apropriados ao resultado imediatamente quando incorridos. Em regra, são estocados apenas os gastos necessários à aquisição das mercadorias, tais como o valor pago pelas mercadorias, o frete, o seguro do frete, os impostos não recuperáveis. Os gastos não relacionados à compra das mercadorias não fazem parte do seu custo de aquisição. A despesa de salários de uma empresa comercial, por exemplo, não é incorporada ao estoque, sendo apropriada ao resultado dentro do período de sua competência, mesmo que nele não tenham sido realizadas vendas de mercadorias.

No exemplo anterior, a apuração do resultado com mercadorias, também denominado lucro bruto, é feita da seguinte forma:

Receita de vendas	2.300
CMV	(1.600)
Lucro bruto	700

Ao fim do exercício, o saldo da conta Mercadorias deve ser ajustado, de forma a indicar o estoque final. Os lançamentos de ajuste são:

Transferência das compras para a conta Mercadorias:

D - Mercadorias	
C - Compras de Mercadorias	1.700

Registro do CMV e, em consequência, baixa das mercadorias vendidas:

D - CMV	
C - Mercadorias	1.600

Após os ajustes, teríamos:

Mercadorias	
200	1.600
1.700	
EF 300	

Compras de Mercadorias	
1.700	1.700
0	

Fornecedores	
	1.700

Caixa	
1.500	

Receita de Vendas	
	1.500
	800
	2.300

Clientes	
800	

CMV	
1.600	

Ajustes das Compras – Na apuração do CMV, as compras devem ser ajustadas pelas devoluções, fretes, seguros, carga e descarga, abatimentos e demais valores relacionados às aquisições de mercadorias.

Consideremos as informações seguintes:

Mercadorias (estoque inicial)	100
Compras de mercadorias	500
Devolução de compras	50
Frete de compras	30
Seguro do frete de compras	20

Gastos com carga e descarga das compras	40
Abatimentos sobre compras	10
Estoque final de mercadorias (inventário)	70

O valor utilizado como compras no cálculo do CMV foi de:

Compras de mercadorias	500
Devolução de compras	(50)
Frete de compras	30
Seguro do frete de compras	20
Gastos com carga e descarga das compras	40
Abatimentos sobre compras	(10)
Compras líquidas de mercadorias	530

A apuração do CMV:

CMV = EI + C – EF
CMV = 100 + 530 – 70
CMV = 560

Método das 3 Contas com ICMS – Consideremos o seguinte exemplo:

Estoque inicial de mercadorias	160
Compra a prazo de mercadorias	1.700
Venda à vista de mercadorias	1.500
Venda a prazo de mercadorias	800
Estoque final de mercadorias (inventário)	240

As compras e vendas estão sujeitas a ICMS de 20%.

Lançamentos no Diário:

Compra a prazo de mercadorias:

D - Compras de Mercadorias	1.360	
D - ICMS a Recuperar	340	
C - Fornecedores		1.700

Por ser imposto recuperável, o ICMS não é lançado como parte do custo de aquisição das mercadorias, mas como um direito, no ativo, para posterior compensação com a conta ICMS a Recolher.

Venda à vista de mercadorias:

D - Caixa		
C - Receita de Vendas		1.500

D - ICMS sobre Vendas		
C - ICMS a Recolher		300

Na demonstração do resultado do exercício, devemos indicar a receita bruta de vendas e, como dedução, o ICMS nela embutido. Por isso, o ICMS sobre as vendas não é deduzido diretamente da receita de vendas.

Venda a prazo de mercadorias:

D - Clientes	
C - Receita de Vendas	800

D - ICMS sobre Vendas	
C - ICMS a Recolher	160

Razonetes após os lançamentos anteriores:

Mercadorias	
EI 160	

Compras de Mercadorias	
1.360	

ICMS a Recuperar	
340	

Fornecedores	
	1.700

Caixa	
1.500	

Receita de Vendas	
	1.500
	800
	2.300

ICMS s/ Vendas	
300	
160	
460	

ICMS a Recolher	
	300
	160
	460

Clientes	
800	

Apuração do CMV:

CMV = EI + C – EF

CMV = 160 + 1.360 – 240

CMV = 1.280

Apuração do lucro bruto:

Receita bruta de vendas	2.300
ICMS sobre vendas	(460)
Receita líquida de vendas	1.840
CMV	(1.280)
Lucro bruto	560

Deduções das Vendas Brutas – A receita bruta de vendas tem como deduções as devoluções de vendas, o ICMS sobre vendas, os descontos incondicionais sobre vendas, os abatimentos sobre vendas, entre outras.

1° exemplo:

Vendas brutas	1.000
Devoluções de vendas	100
ICMS sobre vendas	180
Descontos incondicionais sobre vendas	50
Abatimentos sobre vendas	70

Apuração das vendas líquidas:

Vendas brutas	1.000
Devoluções de vendas	(100)
ICMS sobre vendas	(180)
Descontos incondicionais sobre vendas	(50)
Abatimentos sobre vendas	(70)
Vendas líquidas	600

2º exemplo:

Vendas brutas	1.000
Compras de mercadorias	500
Devoluções de vendas	50
Devoluções de compras	30
Saldo da conta Mercadorias (estoque inicial)	100
ICMS sobre vendas	170
Frete sobre compras	50
Descontos incondicionais sobre vendas	20
Estoque final de mercadorias	60

Apuração do CMV:

$CMV = EI + C - EF$

$CMV = 100 + (500 - 30 + 50) - 60$

$CMV = 560$

Apuração do lucro bruto:

Vendas brutas	1.000
Devoluções de vendas	(50)
ICMS sobre vendas	(170)
Descontos incondicionais sobre vendas	(20)
Vendas líquidas	760
CMV	(560)
Lucro bruto	200

16.5 Média ponderada fixa

Na apuração do CMV, enquanto a média ponderada móvel, adotada no sistema de inventário permanente, é calculada com base somente nas unidades existentes em estoque no momento da venda, a média ponderada fixa, utilizada no sistema de inventário periódico, é calculada com base nas mercadorias existentes em estoque no período considerado para cálculo da média (mês, trimestre, semestre, ano). São computadas na média ponderada fixa inclusive as mercadorias que já tenham sido vendidas no momento em que se calcula a média.

Vejamos um exemplo.

Data	Operação	Quantidade e Preço	Preço Total
01.03.X1	Compra	10 unidades x 10	100
25.03.X1	Venda	10 unidades x 30	300
31.03.X1	Compra	10 unidades x 12	120

Se for apurado o CMV da venda de 25.03.X1 com base na média fixa do mês março, a compra do dia 31 será computada no cálculo da média, apesar de a venda ter sido efetuada no dia 25, antes dessa compra.

Compras

01.03.X1	10 unidades x 10 =	100
31.03.X1	10 unidades x 12 =	120
	20 unidades	220

A média fixa tinha valor de: 220/20 unidades = 11

CMV = 10 unidades x 11 = 110

Se fosse adotada a média móvel, seriam consideradas apenas as unidades existentes em estoque no momento da venda. Como na data da venda, em 25/03/X1, havia apenas unidades ao custo unitário de 10, a média móvel seria de 10 por unidade:

CMV = 10 unidades x 10 = 100

16.6 Método do varejo

O "método do varejo" ou "método do preço de venda a varejo" é uma opção para avaliação de estoque por empresas que mantêm um número muito elevado de itens disponíveis para a venda, como por exemplo supermercados e lojas de departamentos. Consiste em se estabelecer uma relação entre o custo de aquisição das mercadorias e o seu preço de venda. Tal relação é então aplicada sobre o preço de venda da mercadoria, no período considerado, para determinar seu custo estimado. Eis um exemplo.

Preço de venda total dos itens em estoque	5.000
Preço de custo total dos itens em estoque	4.000
Vendas do período	2.000

Relação entre o preço de custo e o de venda: 4.000/5.000 = 0,8 = 80%

Assim, como as vendas do período foram de 2.000, seu custo será equivalente a 80% desse preço: 2.000 x 80% = 1.600.

Vendas líquidas	2.000
Custo das vendas	(1.600)
Lucro bruto	400

Trata-se de método de apuração do custo por estimativa, podendo ser aplicado tanto no sistema de inventário permanente quanto no periódico.

16.7 Custo específico

O método de avaliação de estoque denominado "custo específico" importa em se aplicar como custo de aquisição de uma unidade o valor efetivamente pago na sua compra, independentemente da data de sua entrada no estabelecimento. Para que isso seja possível, é necessário que todos os itens mantidos em estoque sejam rigorosamente controlados, de forma a se determinar quanto foi gasto na aquisição de cada um.

Exemplo: certa empresa adquiriu para revenda em X1 diversos veículos, conforme segue:

Veículo de placa nº 1234	10.000
Veículo de placa nº 9876	11.000
Veículo de placa nº 5678	13.000

Caso seja adotado o custo específico, em X2, ao vender o veículo de placa nº 9876, a empresa deverá considerar como custo o valor de 11.000.

Questões comentadas

01. No encerramento do exercício social, a conta Mercadorias – usada para registro de estoques, compras e vendas de mercadorias – apresentava-se com saldo credor de 240.000.

Sabendo-se que o inventário final foi de 195.000, pode-se afirmar que houve nas vendas do período

- **a) prejuízo de 45.000.**
- **b) lucro de 45.000.**
- **c) prejuízo de 240.000.**
- **d) lucro de 435.000.**
- **e) prejuízo de 435.000.**

Quando a conta Mercadorias é usada com função mista, seus créditos são registrados pelo valor de venda, não pelo de custo. Isso pode causar saldo credor nessa conta. Assim, o seu saldo não representa o valor das mercadorias existentes em estoque. Na apuração do resultado com mercadorias, aplica-se uma destas duas fórmulas:

Resultado com Mercadorias = Estoque Final – Saldo Devedor da Conta Mercadorias

Resultado com Mercadorias = Estoque Final + Saldo Credor da Conta Mercadorias

Considerados os valores fornecidos no problema, teríamos:

RCM = 195.000 + 240.000

RCM = 435.000

Como o valor encontrado é positivo, significa que houve lucro.

02. No balancete levantado para apuração de resultados do exercício, registraram-se os seguintes saldos:

Compras	**1.200.000**
Mercadorias	**360.000**
Receitas de Vendas	**2.600.000**

Sabendo-se que o estoque existente alcançava o valor de 480.000, pode-se afirmar que

a) **o lucro bruto de vendas do período foi de 1.080.000.**
b) **no período registrou-se um prejuízo de 1.080.000.**
c) **o custo das mercadorias vendidas foi de 1.200.000.**
d) **o custo das mercadorias vendidas foi de 1.400.000.**
e) **o saldo da conta Mercadorias, no balanço de encerramento do exercício social, é de 480.000.**

As contas apresentadas, principalmente a conta Compras, demonstram que a empresa utiliza o método das 3 contas.

Para apurar o lucro bruto, precisamos calcular o custo das mercadorias vendidas. Com os dados fornecidos, ele é apurado da seguinte forma:

CMV = Estoque Inicial + Compras – Estoque Final

CMV = 360.000 + 1.200.000 – 480.000

CMV = 1.080.000

O estoque inicial é representado pelo saldo da conta Mercadorias, já que se trata do registro dos estoques pelo sistema de inventário periódico com 3 contas.

Receitas de vendas	2.600.000
CMV	(1.080.000)
Lucro bruto	1.520.000

03. Determinada empresa adquiriu, em X1, mercadorias para revenda no total de 4.000.000. Durante o período, a receita de vendas alcançou 7.000.000. Seu estoque final era de 300.000, o estoque inicial, de 200.000 e, no período, registraram-se devoluções de compras de 100.000 e de vendas de 250.000.

Pode-se afirmar que o custo das mercadorias vendidas e o valor das mercadorias disponíveis para venda foram de

a) **3.900.000 e 4.200.000.**
b) **3.800.000 e 4.100.000.**
c) **3.800.000 e 3.900.000.**
d) **3.100.000 e 3.400.000.**
e) **2.950.000 e 3.250.000.**

Neste caso, na apuração do CMV pelo sistema de inventário periódico, usamos a seguinte fórmula:

CMV = Estoque Inicial + (Compras – Devoluções de Compras) – Estoque Final

CMV = 200.000 + (4.000.000 – 100.000) – 300.000

CMV = 3.800.000

As mercadorias disponíveis para venda são correspondentes à soma das mercadorias existentes no início do período (estoque inicial) com as compras feitas durante o período, deduzindo-se as devoluções de compras:

200.000 + (4.000.00 – 100.000) = 4.100.000

04. Em janeiro de X1, foram feitas vendas totais de mercadorias de 2.100.000, com custo de 1.600.000. As compras no mesmo período foram de 1.400.000.

Sabendo-se que o estoque de mercadorias em 01.01.X1 era de 800.000, pode-se afirmar que, em 31.01.X1, o valor dos estoques de mercadorias e o valor do lucro bruto sobre vendas eram, respectivamente, de

a) **210.000** e **800.000.**
b) **500.000** e **600.000.**
c) **600.000** e **500.000.**
d) **800.000** e **2.100.000.**
e) **800.000** e **500.000.**

Com os dados fornecidos, podemos calcular o estoque final utilizando a seguinte fórmula:

CMV = EI + C – EF

1.600.000 = 800.000 + 1.400.000 – EF

EF = 600.000

Apurando o lucro bruto, temos:

Vendas	2.100.000
CMV	(1.600.000)
Lucro Bruto	500.000

05. O lucro bruto na empresa comercial é definido como RCM – Resultado com Mercadorias. A equação base para encontrar o RCM é a seguinte:

a) **RCM = Estoque Inicial + Compras – Estoque Final**
b) **RCM = Vendas Líquidas – Estoque Inicial + Compras – Estoque Final**
c) **RCM = Vendas Líquidas – Estoque Inicial – Compras + Estoque Final**
d) **RCM = Vendas Líquidas – Estoques**
e) **RCM = Vendas Líquidas – Estoques + Compras**

Na apuração do resultado com mercadorias (lucro bruto) podemos utilizar a seguinte fórmula:

RCM = Vendas Líquidas – CMV

Substituindo o CMV na fórmula, temos:

RCM = Vendas Líquidas – (Estoque Inicial + Compras – Estoque Final)

O sinal negativo antes do parêntese provoca a mudança de sinal:

RCM = Vendas Líquidas – Estoque Inicial – Compras + Estoque Final

06. O Razão da conta Mercadorias, contabilizada no método conta mista, apresentava 450.000 na coluna de débitos e 325.000 na coluna de créditos. Sabendo-se que o valor das mercadorias existentes ao fim do período é de 235.000, é correto afirmar que o lucro obtido nas vendas foi de:

a) 235.000.
b) 215.000.
c) 110.000.
d) 125.000.
e) 360.000.

Se a conta apresentava na coluna de débitos o total de 450.000 e na de créditos, 325.000, o seu saldo era devedor de 125.000. Adotada a conta Mercadorias com função mista na apuração do RCM, quando o saldo é devedor, utilizamos a fórmula:

RCM = Estoque Final – Saldo Devedor da Conta Mercadorias
RCM = 235.000 – 125.000
RCM = 110.000 (lucro)

07. A conta Mercadorias no livro Razão apresenta saldo credor de 25.000.

Sabendo-se que: a empresa adota o método de conta mista (ou sistema de conta única); o estoque inicial era de 45.000 e as compras foram de 105.000, pode-se afirmar que

a) o valor das vendas foi de 175.000.
b) o custo das vendas foi de 150.000.
c) o lucro bruto foi de 25.000.
d) o total debitado na conta foi de 185.000.
e) o total creditado na conta foi de 210.000.

Os créditos na conta Mercadorias correspondem às vendas.

Mercadorias	
45.000	?
105.000	
	25.000

Portanto, as vendas foram de 175.000.

08. Os registros de determinada empresa continham os seguintes dados:

Compras em X1	**4.400.000**
Devolução de compras	**40.000**
Devolução de vendas	**400.000**
Estoque existente em 31.12.X0	**340.000**
Estoque existente em 31.12.X1	**800.000**
Vendas em X1	**8.900.000**

Indique a opção que contém o valor do lucro bruto sobre vendas em X1.

- **a) 4.400.000.**
- **b) 4.200.000.**
- **c) 4.000.000.**
- **d) 4.600.000.**
- **e) 4.800.000.**

CMV = 340.000 + (4.400.000 – 40.000) – 800.000
CMV = 3.900.000

Vendas brutas	8.900.000
Devolução de vendas	(400.000)
Vendas líquidas	8.500.000
CMV	(3.900.000)
Lucro bruto	4.600.000

09. Empresa que mantém filial em uma cidade vizinha apresentou os seguintes dados em sua contabilidade:

	Matriz	**Filial**
Compras	**1.800**	**2.400**
Devolução de compras	**50**	**100**
Devolução de vendas	**200**	**-**
Estoque final	**200**	**300**
Estoque inicial	**300**	**200**
Transferência da filial	**150**	**-**
Transferência da matriz	**-**	**100**
Transferência para filial	**100**	**-**
Transferência para matriz	**-**	**150**
Vendas	**3.000**	**4.000**

O lucro bruto de vendas obtido pela matriz é de

- **a) 2.800.**
- **b) 2.750.**
- **c) 1.850.**
- **d) 1.100.**
- **e) 900.**

CMV = EI + (Compras – Dev. de Compras + Transf. da Filial – Transf. p/ Filial) – EF

CMV = 300 + (1.800 – 50 + 150 – 100) – 200

CMV = 1.900

Vendas brutas	3.000
Devolução de vendas	(200)
Vendas líquidas	2.800
CMV	(1.900)
Lucro bruto	900

10. Os registros contábeis de uma empresa apresentam os seguintes dados:

Compras	**14.000**
Custo de mercadorias vendidas	**13.000**
Devolução de compras	**800**
Devolução de vendas	**500**
Estoque inicial de mercadorias	**1.600**
Vendas	**30.000**

O estoque final é de

a) **1.300.**
b) **1.700.**
c) **1.800.**
d) **2.300.**
e) **2.600.**

CMV = EI + C – EF

13.000 = 1.600 + (14.000 – 800) – EF

EF = 1.800

11. Uma empresa reduziu em 100.000 o valor de inventário final de um exercício e considerou este valor reduzido como inventário inicial do exercício seguinte. Tal procedimento provocou no resultado (positivo) dos dois exercícios:

a) **aumento de lucro do primeiro exercício e redução do lucro do segundo.**
b) **redução do lucro do primeiro exercício e acréscimo do lucro do segundo.**
c) **aumento do lucro dos dois exercícios.**
d) **redução do lucro dos dois exercícios.**
e) **redução do lucro e do custo das mercadorias vendidas do primeiro exercício.**

Ano 1

A subavaliação do estoque final do ano 1 provoca a superavaliação do CMV:

$\uparrow$ CMV = EI + C – $\downarrow$ EF

Maior CMV, menor lucro.

Ano 2

O estoque final do ano 1 é o estoque inicial do ano 2:

$\downarrow$ CMV = $\downarrow$ EI + C – EF

Menor CMV, maior lucro.

12. Uma empresa adquiriu a prazo 1300 unidades de mercadorias por 32.500 e vendeu, à vista, 750 unidades delas por 26.250. Considerando exclusivamente estas operações, pode-se afirmar que a conta Mercadorias irá a balanço com o saldo devedor de

a) 32.500.
b) 26.250.
c) 19.250.
d) 13.750.
e) 6.250.

32.500/1300 unidades = 25 por unidade

EF = (1300 unid. – 750 unid.) 25
EF = 13.750

13. (TRF/Esaf) A empresa Abestos S/A vendeu mercadorias, a prazo, para a Cia. Carvalhais por R$ 17.500,00, a preço de fatura, prometendo entregar em domicílio.

Para fazer a referida entrega a Abestos teve que pagar o transporte da mercadoria vendida. Esse gasto realizado com o transporte até o endereço do comprador será, contabilmente,

a) acréscimo na despesa da Abestos S/A.
b) redução no custo de vendas da Cia. Carvalhais.
c) acréscimo no custo de vendas da Abestos S/A.
d) redução no custo de vendas da Abestos e acréscimo no valor das compras da Carvalhais.
e) redução das vendas da Abestos e acréscimo no custo de vendas da Carvalhais.

Os gastos com o transporte de mercadorias vendidas são contabilizados pelo vendedor como despesas operacionais de venda.

Se o transporte é executado em veículo da própria empresa vendedora, são despesas operacionais de vendas os gastos com combustíveis e manutenção do veículo.

Na compra de mercadorias, integram o custo de aquisição os gastos efetuados com o transporte dos bens adquiridos.

14. (INSS/Esaf) A Companhia Chimical Lorenço Lorne determinou que fosse feita a previsão de vendas de suas mercadorias, fixando-se preços e condições para o mês de junho.

A mercadoria denominada "Alvacenta" faz parte de uma partida de 250 unidades adquiridas em maio, cujo valor a empresa pagou emitindo um cheque de R$ 12.500,00.

O preço de venda fixado para junho foi o custo de aquisição, com acréscimo suficiente para cobrir o ICMS sobre vendas e um lucro de 20% sobre o preço de venda.

As vendas são tributadas com ICMS de 10%. As compras anteriores também foram tributadas com ICMS de 12%.

Com base nas informações acima, pode-se dizer que o preço de venda unitário do referido item, para o mês de junho de 2002, deverá ser de

a) R$ 71,43.
b) R$ 65,00.
c) R$ 62,86.
d) R$ 61,11.
e) R$ 57,20.

Registro da compra de mercadorias:

D - Estoques de Mercadorias	11.000,00	
D - ICMS a Recuperar (12.500 x 12%)	1.500,00	
C - Bancos Conta Movimento		12.500,00

Assim, eis o custo de aquisição unitário: 11.000,00/250 unidades = 44,00.

O preço de venda unitário é correspondente ao custo de aquisição, mais o ICMS de 10% na venda, mais a margem de lucro de 20% sobre o preço de venda.

Preço de Venda Unitário = Custo Unitário + 10% de ICMS + 20% de Margem de Lucro

Como o ICMS e a margem de lucro são calculados sobre o preço de venda, temos:

Preço de Venda Unitário = Custo Unitário + 10% do Preço de Venda + 20% do Preço de Venda

$V = C + 0{,}1V + 0{,}2V$

$V = 44{,}00 + 0{,}1V + 0{,}2V$

$0{,}7V = 44{,}00$

$V = 44{,}00 / 0{,}7$

$V = 62{,}86$

Sendo: V = Preço de Venda Unitário e C = Custo Unitário.

15. (AFRF/Esaf/Adaptada) A Metalúrgica MFG utiliza o sistema de inventário periódico, trabalhando com três contas básicas:

Mercadorias, Compras de Mercadorias e Vendas de Mercadorias.

Antes de contabilizar os ajustes de ICMS nas entradas e saídas de mercadorias, a contabilidade apresentava os seguintes saldos:

Mercadorias	**R$ 24.000,00;**
Compras de mercadorias	**R$ 254.000,00;**
Vendas de mercadorias	**R$ 474.000,00;**
Lucro bruto	**R$ 196.000,00.**

Após contabilizar os ajustes de ICMS à alíquota de 10%, a empresa vai apurar que

- a) **o inventário final será de R$ 20.000,00.**
- b) **não há dados para apurar o estoque final.**
- c) **o ICMS a Recolher será de R$ 47.400,00.**
- d) **o lucro bruto será de R$ 176.400,00.**
- e) **o lucro bruto será de R$ 174.000,00.**

Antes da contabilização do ICMS, temos:

Vendas brutas	474.000,00
ICMS	(zero)
CMV	(?)
Lucro bruto	196.000,00

Logo, antes do registro do ICMS, CMV = 474.000,00 – 196.000,00 = 278.000,00.

Assim, podemos concluir que o estoque final era igual a zero:

CMV = Estoque Inicial + Compras – Estoque Final
278.000,00 = 24.000,00 + 254.000,00 – Estoque Final
Estoque Final = zero

As compras brutas foram de 254.000,00. Portanto, as compras líquidas, excluído o ICMS de 10%, apresentavam o valor de 228.600,00. O CMV foi de:

CMV = 24.000,00 + 228.600,00 – Zero
CMV = 252.600,00

Computado o ICMS, o lucro bruto seria de:

Vendas brutas	474.000,00
ICMS (10%)	(47.400,00)
Vendas líquidas	426.600,00
CMV	(252.600,00)
Lucro bruto	174.000,00

16. (AFRF/Esaf) A Nossa Loja de Departamentos Ltda. avalia seus estoques utilizando uma variante do método do preço específico.

As mercadorias adquiridas recebem etiquetas com o preço de venda, formado a partir do custo unitário com acréscimo de percentual fixo como margem de lucro.

A empresa em epígrafe fixou a margem de lucro em 25% sobre o preço de venda, tendo em vista que pagará 12% de ICMS para cada unidade vendida.

No período considerado, o movimento físico constou de estoque inicial de 1.000 unidades, compras de 1.500 unidades e vendas de 2.000 unidades.

A receita bruta de vendas alcançou o valor de R$ 200.000,00.

Não houve devoluções, abatimentos ou vendas canceladas.

Com base nas informações acima, pode-se dizer que o estoque final, nesse período, alcançou o montante de

a) R$ 50.000,00.
b) R$ 44.000,00.
c) R$ 40.000,00.
d) R$ 37.500,00.
e) R$ 31.500,00.

O enunciado da questão é confuso, permitindo que se chegue a mais de uma resposta. Deve-se presumir que o lucro desejado tem seu valor apurado após a dedução do ICMS incidente.

Computando-se o ICMS de 12%, o cálculo do preço de custo é feito da seguinte forma:

Preço de Venda = Custo + ICMS + Margem de Lucro
Preço de Venda = Custo + 12% do Preço de Venda + 25% do Preço de Venda
200.000,00 = Custo + 24.000,00 + 50.000,00
Custo = 126.000,00

O custo unitário seria de: 126.000,00/2.000 unidades = 63,00

O estoque final: 500 unidades x 63,00 = 31.500,00 (alternativa E)

Vejamos a solução considerada pela banca examinadora, que simplesmente ignorou o ICMS, além de calcular a margem de lucro sobre o custo:

Preço de Venda = Custo + Margem de Lucro
Preço de Venda = Custo + 25% do Custo
Preço de Venda = 125% do Custo
200.000,00 = 125% do Custo
Custo = 200.000,00/1,25 = 160.000,00

Desse modo, o custo unitário seria de: 160.000,00/2.000 unidades = 80,00

E o estoque final: 500 unidades x 80,00 = 40.000,00 (alternativa C)

Entretanto, se levarmos em conta que a margem de lucro foi fixada em 25% do preço de venda, teremos:

Custo = Preço de Venda – Margem de Lucro

Custo = Preço de Venda – 25% do Preço de Venda

Custo = 75% do Preço de Venda

Custo = 200.000,00 x 0,75 = 150.000,00

O custo unitário seria de: 150.000,00/2.000 unidades = 75,00

E o estoque final: 500 unidades x 75,00 = 37.500,00 (alternativa D)

Gabarito oficial: C

17. **(ACE/Esaf) A empresa Três Ramos de Trevo realizou apenas duas vendas em agosto. Uma de 300 unidades, no dia 15, e outra de 480 unidades, no dia 25.**

O valor apurado foi o mesmo em cada operação, sendo a primeira a prazo e a segunda à vista. O valor total cobrado foi de R$ 5.280,00, correspondente ao preço de venda com incidência de ICMS de 17% e de IPI de 10%.

Exclusivamente com base nas informações acima, podemos dizer que o preço unitário de venda alcançado na operação do dia

a) 25 de agosto foi de R$ 5,00.
b) 25 de agosto foi de R$ 5,50.
c) 15 de agosto foi de R$ 6,64.
d) 15 de agosto foi de R$ 7,92.
e) 15 de agosto foi de R$ 8,80.

Como o valor total cobrado nas duas vendas foi de 5.280,00, cada uma teve o valor de: 5.280,00/2 = 2.640,00

Venda realizada em 15 de agosto:

2.640,00/300 unidades = 8,80

Preço unitário de venda + IPI de 10% = 8,80

Preço unitário de venda = 8,00

Venda realizada em 25 de agosto:

2.640,00/480 unidades = 5,50

Preço unitário de venda + IPI de 10% = 5,50

Preço unitário de venda = 5,00

O ICMS já está incluído no preço de venda, enquanto o IPI é cobrado separadamente, por fora do preço.

18. (AFRF/Esaf) No balancete de 30 de junho, a firma Zimbra Comercial Ltda. apresentava um estoque de mercadorias no valor de R$ 75.000,00.

Durante o mesmo mês, o movimento de entradas e saídas demonstrou: estoque inicial de R$ 60.000,00, com compras de R$ 120.000,00 e vendas de R$ 100.000,00.

As operações foram tributadas em 10% com IPI nas compras, em 12% com ICMS nas compras e em 17% com ICMS nas vendas.

No mês seguinte, ao acertar as contas com o Fisco, a empresa demonstrará, em relação ao movimento de junho passado,

a) ICMS a Recolher de R$ 17.000,00.
b) ICMS a Recuperar de R$ 14.400,00.
c) ICMS a Recuperar de R$ 4.600,00.
d) ICMS a Recolher de R$ 2.600,00.
e) ICMS a Recolher de R$ 1.160,00.

Compras	120.000,00
IPI – 10%	12.000,00
Total da nota fiscal	132.000,00

O ICMS, no valor de 120.000,00 x 12% = 14.400,00, já está incluído no valor da compra e não incide sobre o valor do IPI, pois as mercadorias são destinadas à comercialização.

Registro da operação de compra:

D - Compras de Mercadorias	117.600,00	
D - ICMS a Recuperar – 12% x 120.000	14.400,00	
C - Caixa ou Fornecedores		132.000,00

Registro da venda:

D - Caixa		
C - Vendas		100.000,00
D - ICMS sobre Vendas		
C - ICMS a Recolher – 17% x 100.000		17.000,00

O valor a pagar ao Fisco é resultante do confronto entre o ICMS a Recolher e o ICMS a Recuperar: 17.000,00 – 14.400,00 = 2.600,00, ou seja, igual ao saldo da conta ICMS a Recolher após a compensação do imposto.

19. (AFRF/Esaf) A Sapataria J.B. consegue fabricar botinas custeando materiais e mão-de-obra em partes iguais.

Atualmente está vendendo as botinas a R$ 20,00 o par.

Nós, da J.C. Comércio, no início de maio, tínhamos 200 pares dessas botinas em estoque, ao custo unitário de R$ 17,00. Durante o mês, compramos mais 300 pares, ao preço oferecido por J.B. mais 30% de IPI.

É verdade que o produto vende bem. No fim de maio, restaram-nos apenas 40 pares, avaliados a custo médio.

As operações de compra e venda são tributadas com ICMS a 20%.

Com essas informações, podemos dizer que o custo unitário das vendas de J.C. Comércio, no mês de maio, foi de

a) R$ 16,40.
b) R$ 18,80.
c) R$ 20,00.
d) R$ 21,20.
e) R$ 22,40.

	Quantidade	*Custo Unitário (s/ ICMS)*	*Custo Total*	*Custo Médio*
Estoque inicial	200 unidades	17,00	3.400,00	
Compras	300 unidades	22,00	6.600,00	
	500 unidades		10.000,00	20,00

Das compras (20,00 + 6,00 de IPI), foi deduzido o ICMS (20,00 x 20% = 4,00), lançado como imposto recuperável.

Como os bens são destinados à revenda, o ICMS não incidiu sobre o valor do IPI.

Por não ser imposto recuperável pela empresa J.C. Comércio, o IPI foi integrado ao custo de aquisição do estoque.

Do valor do estoque inicial, informado no problema, já está excluído o ICMS, uma vez que se trata do saldo final do período anterior.

20. (ICMS-PI/Esaf) Ao finalizar os procedimentos de encerramento das atividades da empresa Edistar Ltda., seu gerente deparou com a existência de 100 sacas de 50kg de feijão à espera de uma destinação. Disse o gerente ao proprietário:

– O Senhor fica com o feijão restante? Falta apenas quitá-lo junto ao fornecedor. A dívida é de R$ 1,20 por quilograma, e equivale ao custo do feijão.

– Não. O feijão tem de ser vendido à vista, pois haverá recolhimento de ICMS a 17%, uma vez que não há mais impostos a recuperar. Além disso, 10% do custo desse feijão é para despesa de armazenagem.

– Assim sendo, concluiu, mesmo sem nada ganhar, que o feijão deve ser vendido por

a) R$ 8.219,18.
b) R$ 7.228,92.
c) R$ 7.620,00.
d) R$ 7.951,81.
e) R$ 7.828,92.

O custo do feijão foi de: 100 sacas x 50kg x 1,20 = 6.000,00.

Para que o resultado seja igual a zero, o valor da venda deve ter o mesmo valor que as despesas necessárias à venda. Vale dizer, dado o valor da venda bruta, se diminuirmos o ICMS incidente, o CMV e as despesas de armazenagem, o resultado será igual a zero:

VB – ICMS – CMV – Armazenagem = zero

O ICMS é igual a 17% da venda bruta, e a despesa com armazenagem corresponde a 10% do CMV. Assim, temos:

VB – 0,17VB – CMV – 0,10CMV = zero
VB – 0,17VB – 6.000,00 – 600,00 = zero
0,83VB = 6.600,00
VB = 7.951,81

21. **(ICMS-PI/Esaf) Após o balanço de encerramento em 31 de dezembro, o responsável técnico da empresa constatou que uma nota fiscal, de R$ 1,00, referente a mercadoria recebida em 27 de dezembro, deixou de ser registrada na contabilidade.**

– Constatou, ainda, que a mercadoria, sujeita ao ICMS de 20%, fazia parte do inventário.

– A empresa não mantém controle permanente de estoques.

A regularização procedida resultou em uma alteração do patrimônio líquido de:

a) R$ 1,00, para menos, porque o custo das mercadorias vendidas foi elevado em R$ 1,00.
b) R$ 0,80, para menos, porque o custo das mercadorias vendidas foi elevado em R$ 0,80.
c) R$ 0,80, para menos, porque o custo das mercadorias vendidas foi reduzido em R$ 0,80.
d) R$ 0,80, para mais, porque o custo das mercadorias vendidas foi reduzido em R$ 0,80.
e) R$ 1,00, para mais, porque o custo das mercadorias vendidas foi reduzido em R$ 1,00.

A empresa adota o sistema de inventário periódico. Isso significa que houve a apuração do estoque final, mediante inventário, para cálculo do CMV. O valor do estoque final estava correto, pois o enunciado diz que a mercadoria fazia parte do inventário.

Como a entrada da mercadoria não foi registrada na contabilidade, as compras apresentavam valor 0,80 menor que o valor real, afetando o CMV para menos:

↓ CMV = EF + ↓ COMPRAS – EF

O CMV era menor que o real em 0,80, e o lucro bruto era 0,80 maior que o real.

A regularização consistiu em aumentar o CMV em 0,80, o que provocou a redução do lucro bruto e do PL em 0,80.

22. **(ICMS-PI/Esaf) Estes dados foram obtidos nos registros contábeis de uma empresa comercial, cujas compras e vendas estão sujeitas ao ICMS de 20%.**

Estoques de mercadorias para revenda, em 31.10.2001	**2.000**
Mercadorias adquiridas em novembro de 2001	**1.000**
Receitas de vendas de mercadorias em novembro de 2001	**4.000**
Devolução de mercadorias adquiridas em novembro de 2001	**100**
Fretes cobrados nas entregas de mercadorias vendidas	**200**
Devolução de mercadorias vendidas em novembro	**100**
Estoques de mercadorias para revenda, em 30.11.2001	**1.000**
Saldo credor da conta C/C ICMS, em 30.11.2001	**400**

Levando-se em conta os dados acima podemos afirmar que:

a) o custo de mercadorias vendidas em novembro de 2001 é de 1.720.
b) o custo de mercadorias vendidas em novembro de 2001 é de 1.900.
c) o lucro bruto de vendas, em novembro de 2001 é de 2.000.
d) o custo de mercadorias vendidas em novembro de 2001 é de 1.920.
e) se o saldo da conta C/C ICMS, em 31.10.2001, fosse de 140, o seu valor, em 30.11.2001, seria de 400.

São as seguintes as informações necessárias à solução do problema:

1 - o estoque de mercadorias para revenda em 31.10.2001 é o estoque inicial de novembro. Seu valor já sofreu a exclusão do ICMS;
2 - as mercadorias adquiridas em novembro sofreram incidência de ICMS à alíquota de 20%. Portanto, o valor da compra sem o ICMS é de 800;
3 - presumimos que o valor da devolução de mercadorias adquiridas, que foi de 100, inclui o ICMS de 20%. Subtraindo o imposto, o valor da devolução de compra foi de 80.

Desse modo, o cálculo do CMV pode ser efetuado da seguinte forma:

CMV = EI + (Compras – Devolução de Compras) – EF
CMV = 2.000 + (800 – 80) – 1.000
CMV = 1.720

Demonstrando o resultado:

Vendas brutas	4.000
Devolução de vendas	(100)
ICMS sobre vendas (3.900 x 20%)	(780)
Vendas líquidas	3.120
CMV	(1.720)
Lucro bruto	1.400
Fretes nas vendas	(200)
Lucro operacional líquido	1.200

23. (ICMS-PI/Esaf) No balancete levantado ao final de um determinado mês a conta Mercadorias para Revenda apresentava o saldo de R$ 200,00. No mês subsequente foram adquiridas mercadorias no valor de fatura de R$ 100,00. Sabendo-se que, no mês subsequente, o custo de mercadorias vendidas foi de R$ 150,00 e que a alíquota de ICMS sobre as compras é uniforme, podemos afirmar que as mercadorias adquiridas estavam sujeitas a alíquota de ICMS de:

a) zero, porque as mercadorias estavam isentas de ICMS.
b) 15%, se o estoque final foi de R$ 130,00.
c) 15%, se o estoque final foi de R$ 140,00.
d) 20%, se o estoque final foi de R$ 140,00.
e) 20%, se o estoque final foi de R$ 130,00.

Nesta questão temos de testar as alternativas. Para abreviar o processo, explicaremos apenas a alternativa correta (E).

O estoque inicial do mês subsequente, no valor de 200,00, já estava livre do ICMS.

Se o CMV foi de 150,00 e o estoque final, de 130,00, então a compra do mês, sem o ICMS, somada ao estoque inicial tinha o valor de 280,00. Ou seja, o valor lançado no estoque durante o mês foi de 80,00 e corresponde a 80% do valor total da compra, que foi de 100,00. Assim, o valor do ICMS foi de 20,00, sendo equivalente a 20% do total da compra.

24. (ICMS-MS/Esaf) O chapeleiro Sr. Francisco de Paula, fabricante dos chapéus Frapa, está planejando uma promoção de vendas em que possa oferecer a todos os clientes um desconto-padrão de 20%, mas precisa obter uma margem bruta sobre vendas também de 20%. Sabendo-se que o custo unitário dos chapéus é R$ 80,00, qual será o preço bruto a ser marcado para cada unidade?

a) R$ 112,00.
b) R$ 115,20.
c) R$ 120,00.
d) R$ 125,00.
e) R$ 133,20.

Consideremos que X seja o preço normal de venda, sem desconto:

X = preço normal de venda

Então o preço de venda com desconto de 20% será igual a 80% de X:

X – 0,2X = 0,8X

O lucro deve ser de 20% do preço de venda com desconto:

20% de 0,8X = 0,16X

O lucro na venda é apurado da seguinte forma:

Venda com Desconto – Custo da Venda = Lucro Bruto

Ou seja:

0,8X – 80,00 = 0,16X

0,64X = 80,00

X = 125,00

Assim, o chapeleiro deve oferecer a mercadoria por 125,00. Dando o desconto de 20% sobre este valor, a receita líquida será de: 125,00 – 25,00 = 100,00. Como o custo é de 80,00, o lucro bruto será de: 100,00 – 80,00 = 20,00.

Venda bruta por unidade	125,00
Desconto de 20%	(25,00)
Venda líquida por unidade	100,00
Custo Unitário	(80,00)
Lucro bruto de 20% sobre a venda líquida	20,00

25. (ICMS-MS/Esaf) Considere uma empresa comercial que tenha adquirido, a prazo, 600 unidades de certo objeto ao custo unitário de R$ 30,00, pagando frete de R$ 0,50 por unidade. Em seguida, tenha vendido metade dessas aquisições, emitindo nota fiscal no valor de R$ 12.000,00 com entrega em domicílio, pagando frete total de R$ 320,00.

Sabendo-se que não havia estoques iniciais, que o frete está isento de tributação, mas que as compras e vendas foram tributadas com ICMS à alíquota de 17%, assinale a opção que indica corretamente o lucro bruto alcançado na operação.

a) **R$ 3.490,00.**
b) **R$ 2.365,00.**
c) **R$ 2.340,00.**
d) **R$ 2.170,00.**
e) **R$ 2.020,00.**

Eis o custo de aquisição:

600 unidades x 30,00	18.000,00
Frete: 600 unidades x 0,50	300,00
Total gasto na aquisição	18.300,00
ICMS incluído na compra (18.000,00 x 17%)	(3.060,00)
Custo da aquisição	15.240,00

De acordo com o enunciado, o ICMS incide apenas sobre o preço das mercadorias. O imposto não deve ser calculado sobre o valor do frete.

Por ser imposto recuperável, o ICMS não é considerado parte do custo de aquisição.

O frete, no entanto, deve ser computado como parte do custo de aquisição.

A apuração do lucro bruto:

Venda bruta	12.000,00	
ICMS sobre venda (17%)	(2.040,00)	
Venda líquida	9.960,00	
CMV (15.240,00 x 50%)	(7.620,00)	→ metade do custo de aquisição
Lucro bruto	2.340,00	

O frete pago pelo vendedor, no valor de 320,00, é despesa operacional deste.

26. (ICMS-MS/Esaf) No mês de outubro de 2000 a empresa "M" apurou um lucro operacional bruto de R$ 3.000,00 nas operações de compra e venda de sua mercadoria "Beta", cuja tributação de ICMS é feita à alíquota de 17%.

O cálculo desse lucro considerou a contabilização de receita bruta de vendas no valor de R$10.000,00 e de compras de mercadorias no valor de R$ 7.000,00.

O custo das mercadorias vendidas foi equivalente a 50% do preço bruto de venda e a Cofins foi de 3%. Não haverá PIS/Faturamento.

Após a contabilização dos fatos geradores do resultado acima listado, ocorreu a devolução de 20% das compras e de 10% das vendas do período.

A efetivação dos ajustes contábeis provocados pelas devoluções mencionadas vai evidenciar para o lucro operacional bruto o valor correto de:

a) **R$ 2.000,00.**
b) **R$ 2.250,00.**
c) **R$ 2.700,00.**
d) **R$ 3.000,00.**
e) **R$ 3.200,00.**

Antes das devoluções, a empresa apresentava o seguinte resultado:

Vendas brutas	10.000,00	
ICMS sobre vendas (17% x 10.000,00)	(1.700,00)	
Cofins (3% x 10.000,00)	(300,00)	
Vendas líquidas	8.000,00	
CMV	(5.000,00)	→ 50 % das vendas
Lucro bruto	3.000,00	

Quando da devolução de 10% das vendas, o resultado passou a ser o seguinte:

Vendas brutas	10.000,00	
Devoluções de vendas (10% x 10.000,00)	(1.000,00)	
ICMS sobre vendas (17% x 9.000,00)	(1.530,00)	
Cofins (3% x 9.000,00)	(270,00)	
Vendas líquidas	7.200,00	
CMV (50% das vendas após a devolução)	(4.500,00)	→ 50 % x 9.000,00
Lucro bruto	2.700,00	

A devolução aos fornecedores de 20% das compras não afeta o resultado.

27. **(ICMS-MS/Esaf) A empresa MIP Comercial utiliza o método do inventário periódico, com avaliação pelo critério PEPS, para controlar os seus estoques. Durante o exercício de 2000, entretanto, houve um roubo de mercadorias que só foi descoberto em março de 2001 com a confissão do culpado.**

No exercício de 2000 o "custo das mercadorias roubadas" foi incluído, despercebidamente,

a) no estoque inicial de mercadorias.
b) nas compras de mercadorias.
c) nas vendas de mercadorias.
d) no estoque final de mercadorias.
e) no custo das mercadorias vendidas.

Em virtude de a empresa adotar o sistema de inventário periódico, ao fim do exercício, ela deve executar a contagem física das mercadorias que permaneceram em estoque (para identificar o estoque final) e apurar o CMV.

Como o roubo não foi descoberto no exercício de 2000, as mercadorias roubadas, por não constarem do estoque final, foram computadas como se tivessem sido vendidas. Se em razão do roubo o estoque final foi menor, o CMV terá sido maior:

CMV ↑ = EI + C – EF ↓

Portanto, em 2000, o CMV foi afetado para mais.

28. **(TCE-ES/Esaf/Adaptada) Entre os métodos de estimativa de estoques existe o "método do varejo", "muito frequente em lojas de departamentos, drogarias e empresas comerciais que trabalham com extensa lista de itens, cujo levantamento físico mensal ou semanal seria extremamente oneroso".**

A Farmácia e Drogaria Sanador Ltda. utiliza o método do varejo em suas estimativas mensais de estoques. Os dados referentes ao mês de Janeiro de 2001, inclusos os preços de custo e de venda, são mostrados abaixo:

Estoque inicial em 01/01/01	**custo R$ 600,00, preço de venda R$ 1.000,00**
Compras líquidas durante janeiro	**custo R$ 1.500,00, preço de venda R$ 2.500,00**
Vendas líquidas durante janeiro a preço de venda R$ 3.200,00	

Aplicando-se o citado método do varejo à situação acima, vamos encontrar os seguintes valores:

a) R$ 180,00 como custo do estoque final em 31/01/01.
b) R$ 180,00 como custo das mercadorias vendidas em janeiro (CMV).
c) R$ 1.280,00 como custo das mercadorias vendidas em janeiro (CMV).
d) R$ 1.920,00 como custo do estoque final em 31/01/01.
e) R$ 1.920,00 como lucro bruto apurado em janeiro.

O "método do varejo" consiste em se estabelecer uma relação entre o custo de aquisição das mercadorias e o preço de venda. No problema, essa relação demonstra que o preço de custo é equivalente a 60% do preço de venda:

	Custo	Venda	Custo/Venda
Estoque inicial	600,00	1.000,00	0,6 = 60%
Compras Líquidas	1.500,00	2.500,00	0,6 = 60%
	2.100,00	3.500,00	0,6 = 60%

Assim, ao vender, em janeiro, R$ 3.200,00, a empresa deverá apropriar custos correspondentes a 60% do preço de venda:

Vendas líquidas de janeiro	3.200,00
Custo das vendas (60% x 3.200,00)	(1.920,00)
Lucro bruto	1.280,00

Podemos apurar o estoque final da seguinte forma:

Estoque final a preço de venda: 3.500,00 – 3.200,00 = 300,00

Estoque final a preço de venda	300,00
Relação custo/venda	x 60%
Custo do estoque final	180,00

Ou então:

CMV = EI + C – EF

1.920,00 = 600,00 + 1.500,00 – EF

EF = 180,00

29. (TCE-ES/Esaf) Observe os seguintes dados colhidos na contabilidade da Firma Ltda. & Comércio, relativos a um único período mensal:

Estoque inicial de mercadorias	**2.000,00**
Compra de mercadorias tributadas	**3.000,00**
Venda de mercadorias tributadas	**4.000,00**
Estoque final de mercadorias	**1.000,00**

ICMS à alíquota de 17%

Cofins à alíquota de 3% (incidência cumulativa – não recuperável)

Analisando os elementos acima, devidamente contabilizados, podemos concluir que no fim do mês referenciado:

a) o ICMS a Recuperar é de R$ 170,00.
b) o ICMS a Recolher é de R$ 680,00.
c) o ICMS a Recuperar é de R$ 510,00.
d) o CMV – custo da mercadoria vendida – é de R$ 3.150,00.
e) o resultado do período é um prejuízo de R$ 290,00.

Na apuração do CMV, temos:

Estoque inicial	2.000,00
Compras	3.000,00
ICMS sobre compras (3.000,00 x 17%)	(510,00)
Estoque final	(1.000,00)
CMV	3.490,00

Em seguida, a demonstração do resultado bruto:

Vendas brutas	4.000,00
ICMS sobre vendas (4.000,00 x 17%)	(680,00)
Cofins (4.000,00 x 3%)	(120,00)
Vendas líquidas	3.200,00
CMV	(3.490,00)
Prejuízo bruto	(290,00)

30. (TRF/Esaf/Adaptada) A empresa Comércio Varejista Ltda. avalia seus estoques de bens de venda ao custo das últimas entradas e calcula o custo das vendas em períodos mensais. No mês de outubro do ano X0 foram colhidas as seguintes informações em relação ao movimento de compras e vendas:

Vendas a prazo	**12.000,00**
Vendas à vista	**15.000,00**
Devolução de vendas	**500,00**
ICMS sobre vendas	**2.500,00**
ICMS sobre compras	**2.200,00**
Estoque em 30 de setembro	**4.000,00**
Compras à vista	**7.000,00**
Compras a prazo	**8.000,00**
Devolução de compras	**1.000,00**
Abatimento no preço de compra	**200,00**

Considerando que durante todo o mês de outubro a empresa não conseguiu vender 2/5 da quantidade de mercadorias que tinha disponíveis para venda no período, e fazendo a contabilização correta do movimento realizado, podemos dizer em relação a esse mês que:

a) o ICMS de outubro a recolher em novembro é de R$ 2.500,00.
b) o custo da mercadoria vendida no período alcançou R$ 7.120,00.
c) as vendas do mês deram um lucro operacional bruto de R$ 14.640,00.
d) o estoque final de mercadorias foi avaliado em R$ 10.680,00.
e) a receita líquida de vendas alcançou o montante de R$ 26.200,00.

Como a empresa adota o sistema de inventário periódico, temos que apurar o CMV.

O valor líquido das compras foi de:

Compras à vista	7.000,00
Compras a prazo	8.000,00
Compras brutas	15.000,00
Devoluções de compras	(1.000,00)
Abatimentos sobre compras	(200,00)
ICMS sobre compras	(2.200,00)
Compras líquidas	11.600,00

As mercadorias disponíveis para a venda no período correspondem à soma do estoque inicial com as compras:

Mercadorias Disponíveis = EI + Compras = 4.000,00 + 11.600,00 = 15.600,00

Segundo o enunciado, das mercadorias disponíveis para a venda, 2/5 não foram vendidos, representando o estoque final:

EF = 15.600,00 x 2/5 = 6.240,00

Assim, podemos calcular o CMV:

CMV = Estoque Inicial + Compras – Estoque Final

CMV = 4.000,00 + 11.600,00 – 6.240,00 = 9.360,00

Também podemos apurar o CMV considerando que, das mercadorias disponíveis, 2/5 permaneceram em estoque. Logo, 3/5 foram vendidos, correspondendo ao CMV:

CMV = 15.600,00 x 3/5 = 9.360,00

Demonstrando o resultado:

Vendas brutas	27.000,00
Devoluções de vendas	(500,00)
ICMS sobre vendas	(2.500,00)
Vendas líquidas	24.000,00
CMV	(9.360,00)
Lucro bruto	14.640,00

Histórico	**Quantidades**	**Valor total**
Estoque inicial	**120**	**1.200**
Compras	**400**	**5.040**
Estoque final	**20**	**240**

O Resultado operacional é de 2.000.

Desconsidere impostos incidentes sobre compras e vendas.

31. (AFRF/Esaf) Assinale a opção correta, levando em conta os dados anteriores.

a) A receita bruta de vendas é de 8.240.
b) O custo unitário das compras é de 12,60.
c) A receita líquida de vendas é de 8.240.
d) O custo de mercadorias vendidas é de 6.240.
e) O custo unitário das compras é de 12,00.

O custo unitário das compras foi de: 5.040/400 unidades = 12,60

CMV = EI + C – EF = 1.200 + 5.040 – 240 = 6.000

Demonstração do resultado:

Vendas	?
CMV	(6.000)
Lucro bruto (resultado operacional)	2.000

Como não há deduções das vendas, a receita bruta e a receita líquida de vendas foram de 8.000:

Vendas	8.000
CMV	(6.000)
Lucro bruto (resultado operacional)	2.000

32. (AFRF/Esaf) As contas que computam os eventos de estoque, compras e vendas tiveram o seguinte comportamento em setembro:

Vendas	**R$ 100.000,00**
Compras	**R$ 60.000,00**
ICMS sobre Vendas	**R$ 12.000,00**
ICMS sobre Compras	**R$ 7.200,00**
ICMS a Recolher	**R$ 4.800,00**
Fretes sobre Compras	**R$ 5.000,00**
Fretes sobre Vendas	**R$ 7.000,00**
Estoque Inicial	**R$ 30.000,00**
Estoque Final	**R$ 40.000,00**

Com base nos valores dados no exemplo, o lucro bruto alcançou o valor de

a) R$ 45.200,00.
b) R$ 47.400,00.
c) R$ 52.400,00.
d) R$ 40.200,00.
e) R$ 33.200,00.

Apuração do valor das compras líquidas:

Compras Líquidas = Compras – ICMS sobre Compras + Fretes sobre Compras
Compras Líquidas = 60.000,00 – 7.200,00 + 5.000,00 = 57.800,00

CMV = Estoque Inicial + Compras Líquidas – Estoque Final

CMV = 30.000,00 + 57.800,00 – 40.000,00

CMV = 47.800,00

Vendas brutas	100.000,00
ICMS sobre vendas	(12.000,00)
Vendas líquidas	88.000,00
CMV	(47.800,00)
Lucro bruto	40.200,00
Despesa com fretes sobre vendas	(7.000,00)
Lucro operacional líquido	33.200,00

33. (ISS-Recife/Esaf) A empresa Estrela Ltda. calculou custos e lucros com base nas seguintes informações:

- **Os estoques iniciais totalizavam R$ 240,00, líquidos de ICMS;**
- **As compras totalizaram, no período, R$ 500,00, com ICMS;**
- **As vendas brutas somaram R$ 600,00;**
- **O estoque atual possui o valor de R$ 300,00, líquido de ICMS;**
- **A alíquota de ICMS é de 17%, e incide sobre as compras e vendas;**
- **As alíquotas do PIS e Cofins somadas totalizam 4% (incidência cumulativa – não recuperável);**
- **A soma das alíquotas do ICMS, do PIS e da Cofins, é de 21% (tais alíquotas incidem sobre as vendas brutas).**

Considerando somente estes fatos, na elaboração da demonstração do resultado do exercício, a receita líquida de vendas e o lucro bruto terão os seguintes valores:

	Receita líquida de vendas	**Lucro bruto**
a)	**559,00**	**119,00**
b)	**474,00**	**119,00**
c)	**474,00**	**34,00**
d)	**519,00**	**34,00**
e)	**519,00**	**119,00**

Apuração do CMV:

CMV = Estoque Inicial + Compras – Estoque Final

CMV = 240,00 + 415,00 – 300,00

CMV = 355,00

Apuração do lucro bruto:

Vendas brutas	600,00
ICMS, PIS e Cofins (21% x 600,00)	(126,00)
Vendas líquidas	474,00
CMV	(355,00)
Lucro bruto	119,00

34. (TRF/Esaf) Para manter a margem de lucro bruto de 10% sobre as vendas, a empresa Méritus e Pretéritus Limitada, cujo custo é composto de CMV de R$ 146.000,00 e ICMS sobre vendas de 17%, terá de obter receitas brutas de vendas no montante de

a) R$ 182.500,00.
b) R$ 185.420,00.
c) R$ 187.902,00.
d) R$ 193.492,00.
e) R$ 200.000,00.

O lucro bruto é igual a 10% do valor das vendas brutas: LB = 0,1VB.

O ICMS é de 17% das vendas brutas: ICMS = 0,17VB

LB = VB – ICMS – CMV
0,1VB = VB – 0,17VB – 146.000
VB = 200.000

Onde:

LB = Lucro Bruto

VB = Vendas Brutas

CMV = Custo das Mercadorias Vendidas

Instruções: Utilize as informações a seguir, para responder às questões de números 35 e 36.

A Cia. Flor do Charco adquiriu à vista um lote de mercadorias, revendendo, em seguida, metade do mesmo, por R$ 280.000,00. A companhia está sujeita, nas suas operações de compra e venda, à incidência do ICMS à alíquota de 18% e à do PIS e da Cofins, no regime não cumulativo, com alíquotas, respectivamente, de 1,65% e 7,6%. O lucro bruto auferido pela sociedade nessas transações foi de R$ 58.200,00.

35. (ISS-SP/FCC/2007) O custo das mercadorias vendidas na mencionada operação de venda foi igual a, em R$:

a) 143.400,00.
b) 145.500,00.
c) 166.780,00.
d) 171.400,00.
e) 200.000,00.

Como nesta hipótese incidem de forma semelhante (por dentro e de forma não cumulativa), ICMS, PIS e Cofins podem ter suas alíquotas somadas para facilitar os cálculos na hora da prova, tanto na compra quanto na venda:

Vendas brutas	280.000
ICMS + PIS + Cofins = 27,25%	(76.300)
Vendas líquidas	203.700
CMV	(?)
Lucro bruto	58.200

CMV = 203.700 – 58.200 = 145.500

Nesta questão é irrelevante se PIS e Cofins são cumulativos ou não, pois, mesmo quando cumulativos, eles são deduções das vendas brutas. No entanto, na questão seguinte essa informação é essencial.

36. (ISS-SP/FCC/2007) O valor pago pela companhia ao fornecedor, ao efetuar a referida aquisição, foi equivalente a, R$:

a) 400.000,00.
b) 342.800,00.
c) 333.560,00.
d) 328.000,00.
e) 291.000,00.

A soma do ICMS, PIS e Cofins, que, nesta questão, são tributos recuperáveis (não cumulativos), é igual a 27,25%. Logo, o custo de aquisição da mercadoria é igual a 100% – 27,25% = 72,75%, sem os tributos recuperáveis. O CMV, que não inclui *esses tributos, foi de 145.500, correspondendo a* 50% do total da compra. Logo, por regra de 3, podemos calcular o custo total da mercadoria vendida incluindo os tributos:

145.500 – 72,75%
X – 100,00%

X = 200.000

Ocorre que a parte vendida é equivalente à metade da compra. Portanto, o valor total pago ao fornecedor foi o dobro disso: 200.000 x 2 = 400.000.

Sobre os regimes de incidência do PIS/Cofins, veja o capítulo 21.

Gabarito

01 - D
02 - E
03 - B
04 - C
05 - C
06 - C
07 - A
08 - D
09 - E
10 - C
11 - B
12 - D
13 - A
14 - C
15 - E
16 - C
17 - A
18 - D
19 - C
20 - D
21 - B
22 - A
23 - E
24 - D
25 - C
26 - C
27 - E
28 - A
29 - E
30 - C
31 - B
32 - D
33 - B
34 - E
35 - B
36 - A

Capítulo 17

Sistema de inventário permanente

No sistema de inventário permanente, o CMV é apurado em cada venda. Nele, a conta Mercadorias (ou Estoque de Mercadorias) tem seu saldo ajustado após cada operação de compra ou venda, indicando o estoque efetivamente existente. Por isso, se houver um inventário, o valor encontrado deverá coincidir com o saldo dessa conta.

17.1 Métodos de avaliação de estoques

A necessidade de escolha de um método de avaliação de estoque decorre da instabilidade de preços. Se tivermos uma economia com preços perfeitamente estáveis, qualquer que seja o método adotado (PEPS, custo médio, UEPS), o resultado será igual.

Vejamos um exemplo.

Determinada empresa que mantém controle permanente de estoques apresentava, em 31.12.X1, o estoque de 800 unidades, no valor unitário de 4. A movimentação em janeiro de X2 foi a seguinte:

05.01.X2	Venda de 400 unidades a 10 cada.
10.01.X2	Compra de 1.600 unidades a 4 cada.
15.01.X2	Venda de 1.500 unidades a 10 cada.
20.01.X2	Venda de 400 unidades a 10 cada.
25.01.X2	Compra de 1.400 unidades a 4 cada.

Nessa hipótese, tanto o estoque inicial quanto as compras têm valor unitário de 4. As primeiras unidades em estoque têm o valor unitário de 4, assim como as últimas unidades. A média das aquisições também é de 4. Em conseqüência, qualquer que seja o método de avaliação, o CMV, indicado na ficha seguinte pela soma dos valores da coluna de saídas, será igual a 9.200, e o estoque final, 6.000:

Ficha de Controle de Estoque
Descrição: Mercadoria A
Método:

Data	Histórico	Entradas			Saídas			Saldo		
		Quantid.	Custo Unitário	Custo Total	Quantid.	Custo Unitário	Custo Total	Quantid.	Custo Unitário	Custo Total
01.01	Est. inicial							800	4	3.200
05.01	Venda				400	4	1.600	400	4	1.600
10.01	Compra	1.600	4	6.400				2.000	4	8.000
15.01	Venda				1.500	4	6.000	500	4	2.000
20.01	Venda				400	4	1.600	100	4	400
25.01	Compra	1.400	4	5.600				1.500	4	6.000

Todavia, na prática, em virtude da existência de inflação ou mesmo deflação, os valores de custo de aquisição das mercadorias tendem a variar durante o exercício.

No Brasil, em função dos efeitos da inflação, os métodos mais conhecidos para fins de controle permanente dos estoques são:

1 - *PEPS* – *P*rimeiras a *E*ntrar, *P*rimeiras a *S*air. A sigla PEPS tem origem no inglês: *FIFO* – *F*irst *In*, *F*irst *O*ut. Nesse método, o CMV é apurado com base no custo de aquisição das mercadorias mais antigas em estoque (primeiras a entrar). Logo, o estoque final é correspondente ao valor das unidades mais recentes.

2 - *UEPS* – *Ú*ltimas a *E*ntrar, *P*rimeiras a *S*air. A sigla UEPS tem origem no inglês: LIFO – *L*ast *In*, *F*irst Out. Nesse método, o CMV é apurado com base no custo de aquisição das mercadorias mais recentes em estoque (últimas a entrar). Portanto, o estoque final é correspondente ao valor das unidades mais antigas. O método UEPS não é admitido pela legislação do Imposto de Renda.

3 - *Média Ponderada Móvel*. Neste método, o CMV é levantado com base na média aritmética dos custos de aquisição das mercadorias em estoque. No cálculo da média móvel, são consideradas apenas as unidades existentes em estoque no ato da venda.

O método UEPS não é aceito pelas Normas Internacionais de Contabilidade (o CPC 16 – *Estoques* admite o uso do PEPS e do custo médio ponderado).

Havendo inflação, o PEPS apresenta menor CMV e maior estoque final que o UEPS. Com deflação, o PEPS apresenta maior CMV e menor estoque final que o UEPS.

Com inflação ou deflação, a Média Ponderada Móvel se situa entre o PEPS e o UEPS.

Lançamentos – Na compra de mercadorias, utilizando o sistema de inventário permanente, lançamos:

D - Estoques de Mercadorias
D - ICMS a Recuperar
C - Fornecedores ou Caixa

No ato da venda, é apurado o CMV correspondente e baixada do estoque a mercadoria vendida:

D - Clientes ou Caixa
C - Receita de Vendas

D - CMV
C - Estoques de Mercadorias

D - ICMS sobre Vendas
C - ICMS a Recolher

17.2 Ficha de controle de estoque

Para controlar o estoque de mercadorias, no sistema de inventário permanente, as empresas empregam fichas de controle de estoque, nas quais há o registro das entradas, das saídas e do saldo após cada operação. A coluna de entradas indica as compras, mas, nos casos de devoluções de compras, também usamos essa coluna e registramos o valor correspondente como negativo, ou seja, como um estorno. Assim, evitamos a apresentação das devoluções de compras na coluna de saídas, o que poderia ser confundido com uma saída de mercadorias em virtude de venda. A coluna de saídas indica o custo das mercadorias vendidas aos clientes, mas também é utilizada para o registro das devoluções de mercadorias pelos clientes, com valor negativo, vale dizer, como um estorno. Dessa forma, a devolução de venda não é confundida com uma entrada por compra.

Vejamos um exemplo de utilização da ficha de controle de estoque com base na Média Ponderada Móvel.

Ficha de Controle de Estoque
Descrição: Mercadoria A
Método: Média Ponderada Móvel

Data	Histórico	Entradas			Saídas			Saldo		
		Quantid.	Custo Unitário	Custo Total	Quantid.	Custo Unitário	Custo Total	Quantid.	Custo Unitário	Custo Total
01.03	Est. inicial							08	80	640
02.03	Compra	12	10	120				20	38	760
03.03	Venda				05	38	190	15	38	570
04.03	Dev. venda				(03)	38	(114)	18	38	684
05.03	Dev. compra	(02)	10	(20)				16	41,50	664

O saldo de 640 no dia 01 indica o estoque inicial. No dia 02, houve compra no valor de 120. A operação do dia 03 foi venda de mercadorias, cujo custo foi (CMV) de 190. No dia 04, houve devolução de parte das mercadorias vendidas no dia 03. No dia 05, ocorreu devolução, no valor de 20, de parte das mercadorias compradas no dia 02.

2º exemplo

Estoque inicial de 20 unidades a 25
Compras à vista de 50 unidades a 30
Vendas a prazo de 40 unidades a 28
Compras a prazo de 100 unidades a 40
Vendas à vista de 60 unidades a 38

A empresa utiliza o método PEPS.

As operações de compra e venda estão sujeitas ao ICMS de 10%.

O estoque inicial do mês corresponde ao estoque final do mês anterior. O seu valor, de 25 por unidade, já está sem o ICMS. Os valores lançados como custo de aquisição, na coluna de entradas, são equivalentes a 90% do preço de compra. O ICMS, de 10%, é excluído do preço. Por ser recuperável, esse imposto não é computado como parte do custo de aquisição.

Ficha de Controle de Estoque
Descrição: Mercadoria A
Método: PEPS

Data	Histórico	Entradas			Saídas			Saldos		
		Quantid.	Custo Unitário	Custo Total	Quantid.	Custo Unitário	Custo Total	Quantid.	Custo Unitário	Custo Total
	Est. inicial							20	25	500
	Compra	50	27	1.350				20 50 70	25 27	500 1.350 1.850
	Venda				20 20 40	25 27	500 540 1.040	30	27	810
	Compra	100	36	3.600				30 100 130	27 36	810 3.600 4.410
	Venda				30 30 60	27 36	810 1.080 1.890	70	36	2.520

A ficha de controle de estoque anterior considera apenas os preços de custo dos bens. O preço de venda é aplicado na apuração da receita bruta de vendas. Na ficha de controle de estoque, na coluna de saídas, são registrados os preços de custo das mercadorias vendidas.

O CMV é apurado por meio da soma dos valores da coluna de saídas: 2.930.

O lucro bruto é demonstrado em seguida.

Vendas brutas	
40 unid. x 28 =	1.120
60 unid. x 38 =	2.280
	3.400
ICMS sobre vendas (10%)	(340)
Vendas líquidas	3.060
CMV	(2.930)
Lucro bruto	130

3º exemplo

Uma empresa praticou as seguintes transações mercantis:

em 02.11: compras a prazo de 300 unidades pelo preço total de 600;
em 10.11: vendas a prazo de 200 unidades pelo preço total de 500;
em 15.11: compras à vista de 160 unidades pelo preço total de 400;
em 30.11: vendas à vista de 150 unidades pelo preço total de 450.

Em 31.10, a empresa já possuía 200 unidades ao custo unitário de 1,50.

Não houve incidência de ICMS.

Se for adotado o método PEPS, a ficha de controle de estoque será preenchida da forma seguinte:

Ficha de Controle de Estoque
Descrição: Mercadoria A
Método: PEPS

Data	Histórico	Entradas			Saídas			Saldo		
		Quantid.	Custo Unitário	Custo Total	Quantid.	Custo Unitário	Custo Total	Quantid.	Custo Unitário	Custo Total
01.11	Est. inicial							200	1,50	300
02.11	Compra	300	2,00	600				200 300 500	1,50 2,00	300 600 900
10.11	Venda				200	1,50	300	300	2,00	600
15.11	Compra	160	2,50	400				300 160 460	2,00 2,50	600 400 1.000
30.11	Venda				150	2,00	300	150 160 310	2,00 2,50	300 400 700

Pelo método PEPS, o lucro bruto foi de:

Vendas brutas	950
CMV	(600)
Lucro bruto	350

Caso seja adotado o método UEPS, teremos:

Ficha de Controle de Estoque
Descrição: Mercadoria A
Método: UEPS

Data	Histórico	Entradas			Saídas			Saldo		
		Quantid.	Custo Unitário	Custo Total	Quantid.	Custo Unitário	Custo Total	Quantid.	Custo Unitário	Custo Total
01.11	Est. inicial							200	1,50	300
02.11	Compra	300	2,00	600				200 300 500	1,50 2,00	300 600 900
10.11	Venda				200	2,00	400	200 100 300	1,50 2,00	300 200 500
15.11	Compra	160	2,50	400				200 100 160 460	1,50 2,00 2,50	300 200 400 900
30.11	Venda				150	2,50	375	200 100 10 310	1,50 2,00 2,50	300 200 25 525

Pelo método UEPS, o lucro bruto foi de:

Vendas brutas	950
CMV	(775)
Lucro bruto	175

4º exemplo

Uma empresa identificou seu estoque de mercadorias em 2.000 unidades avaliadas ao custo médio unitário de 60. Logo após, promoveu uma venda de 1.500 unidades à vista, por 150.000, numa operação isenta de tributação.

O comprador, todavia, mostrando-se insatisfeito com a transação, devolveu 20% da compra e ainda obteve abatimento de 10% sobre o preço original de venda.

A movimentação do estoque ocorreu da seguinte forma:

Ficha de Controle de Estoque
Descrição: Mercadoria A
Método: Média Ponderada Móvel

Data	Histórico	Entradas			Saídas			Saldo		
		Quantid.	Custo Unitário	Custo Total	Quantid.	Custo Unitário	Custo Total	Quantid.	Custo Unitário	Custo Total
	Est. inicial							2.000	60	120.000
	Venda				1.500	60	90.000	500	60	30.000
	Dev. Venda				(300)	60	(18.000)	800	60	48.000

Os valores negativos, indicados na coluna de saídas, representam devolução de 20% da venda.

A demonstração do lucro bruto é feita da seguinte forma:

Vendas brutas	150.000
Devoluções de vendas (150.000 x 20%)	(30.000)
Abatimentos sobre vendas (150.000 x 10%)	(15.000)
Vendas líquidas	105.000
CMV	(72.000)
Lucro bruto	33.000

17.3 PEPS – solução simplificada

Considerando-se que no PEPS saem as primeiras unidades e ficam as últimas, o CMV (as que saem) será correspondente às primeiras unidades a ingressarem no estoque, como demonstrado no exemplo abaixo.

Uma empresa cujas operações de compra e venda estão sujeitas à incidência de ICMS de 17% apresenta estas informações de seu estoque de mercadorias:

30/09 – estoque existente: 30 unidades a R$ 18,00
06/10 – compras a prazo: 100 unidades a R$ 24,10
07/10 – vendas a prazo: 60 unidades a R$ 36,14
08/10 – compras à vista: 100 unidades a R$ 30,12
09/10 – vendas à vista: 90 unidades a R$ 36,14

Assim, como saíram 150 unidades (60 em 07/10 mais 90 em 09/10), pelo PEPS o custo das mercadorias vendidas será formado pelas 150 primeiras unidades adquiridas, incluindo o estoque inicial:

PEPS

30 unidades x 18,00 = 540,00 → EI, cujo valor já é fornecido sem o ICMS
100 unidades x 20,00 = 2.000,00 → Compra de 06/10, sem o ICMS
20 unidades x 25,00 = 500,00 → Parte da compra de 08/10, sem o ICMS
150 CMV 3.040,00

E o estoque final pelo PEPS será equivalente às 80 últimas unidades compradas, que fazem parte da compra de 08/10:

80 unidades x 25,00 = 2.000,00

Obs.: no caso do UEPS, esse método simplificado não deve ser aplicado, pois pode causar resultados divergentes. Nesta questão, por exemplo, a adoção desse raciocínio para o método UEPS resultaria no CMV de 3.500,00, quando o correto é o valor de 3.450,00.

Questões comentadas

01. Uma empresa que possuía 100 unidades de mercadorias, compradas a 2 cada, compra 150 unidades a 3 cada, vende 200 unidades a 2,50 cada, compra mais 50 unidades a 3,50 cada, nesta ordem de datas, terá, ao fim do período, um estoque de mercadorias no valor de

a) 325, se trabalhar com o critério UEPS.
b) 325, se trabalhar com o critério PEPS.
c) 200, se trabalhar com o critério PEPS.
d) 200, se trabalhar com o critério UEPS.
e) 275, se trabalhar com o critério Preço Médio.

No método PEPS, o custo das mercadorias vendidas é calculado com base nas primeiras unidades adquiridas. No método UEPS, o custo das mercadorias vendidas é avaliado com base nas últimas unidades adquiridas. Pelo preço médio, as *saídas de estoque são realizadas pela média aritmética* do custo das mercadorias adquiridas e ainda em estoque quando da venda. Pelo critério PEPS, temos:

Ficha de Controle de Estoque
Descrição: Mercadoria A
Método: PEPS

Data	Histórico	Entradas			Saídas			Saldo		
		Quantid.	Custo Unitário	Custo Total	Quantid.	Custo Unitário	Custo Total	Quantid.	Custo Unitário	Custo Total
	Est. inicial							100	2,00	200
	Compras	150	3,00	450				100 150 250	2,00 3,00	200 450 650
	Vendas				100 100 200	2,00 3,00	200 300 500	50	3,00	150
	Compras	50	3,50	175				50 50 100	3,00 3,50	150 175 325

Solução Simplificada – PEPS

Estoque Final = 100 + 150 – 200 + 50 = 100 unidades

Assim, pelo PEPS o estoque final será formado pelas 100 últimas unidades:

50 unidades x 3,50 = 175
50 unidades x 3,00 = 150
100 325

02. Em 31.12.X0, determinada empresa registrou em seu inventário de mercadorias para revenda a existência de 100 unidades do produto A, no valor total de 165.000.

Adquiriu, no dia 15.01.X1, 100 unidades do mesmo produto ao preço total de 195.000.

Sabendo-se que:

– no dia 10.01.X1, foram vendidas 20 unidades ao preço unitário de 2.500;
– não ocorreram outras operações no mês de janeiro de X1;
– a empresa avalia seus estoques pelo método PEPS (ou FIFO),

pode-se afirmar que o inventário em 31.01.X1 acusava o valor de

a) 310.000.
b) 321.000.
c) 324.000.
d) 360.000.
e) 327.000.

Deve ser observada rigorosa ordem de datas.

Ficha de Controle de Estoque
Descrição: Mercadoria A
Método: PEPS

Data	Histórico	Entradas			Saídas			Saldo		
		Quantid.	Custo Unitário	Custo Total	Quantid.	Custo Unitário	Custo Total	Quantid.	Custo Unitário	Custo Total
01.01	Est. inicial							100	1.650	165.000
10.01	Venda				20	1.650	33.000	80	1.650	132.000
15.01	Compras	100	1.950	195.000				80 100 180	1.650 1.950	132.000 195.000 327.000

03. Uma empresa movimenta seu estoque como segue:

01.05: estoque inicial: 200 unidades ao custo unitário de 2.000;
20.05: compras de 200 unidades ao custo unitário de 3.000, já sem o ICMS;
22.05: compras de 300 unidades pelo custo total de 1.200.000, já sem o ICMS;
No dia 21 de maio a empresa vendeu 300 unidades a 5.000 cada uma.

Se a empresa paga ICMS de 10% sobre o preço de venda e avalia os seus estoques pelo critério PEPS, nesta operação de venda ela obteve um lucro bruto de

- a) **150.000.**
- b) **550.000.**
- c) **650.000.**
- d) **700.000.**
- e) **800.000.**

Ficha de Controle de Estoque
Descrição: Mercadoria A
Método: PEPS

Data	histórico	Entradas			Saídas			Saldo		
		Quantid.	Custo Unitário	Custo Total	Quantid.	Custo Unitário	Custo Total	Quantid.	Custo Unitário	Custo Total
01.05	Est. inicial							200	2.000	400.000
20.05	Compras	200	3.000	600.000				200 200 400	2.000 3.000	400.000 600.000 1.000.000
21.05	Vendas				200 100 300	2.000 3.000	400.000 300.000 700.000	100	3.000	300.000
22.05	Compras	300	4.000	1.200.000				100 300 400	3.000 4.000	300.000 1.200.000 1.500.000

Vendas brutas – 300 unid. x 5.000	1.500.000
ICMS sobre vendas (10%)	(150.000)
CMV	(700.000)
Lucro bruto	650.000

04. Em relação ao custo das mercadorias vendidas, é certo afirmar que, em regime de economia inflacionária, a adoção dos preços obtidos nas últimas compras para valorização de todos os bens inventariados

- a) **não o afeta.**
- b) **superestima-o.**
- c) **subestima-o.**
- d) **corrige-o monetariamente.**
- e) **torna-o mais conforme à realidade.**

A adoção dos preços obtidos nas últimas compras para avaliação dos bens inventariados (estoque final) implica a apuração do CMV com base nas primeiras compras (PEPS). Assim, o valor do estoque final fica mais próximo do valor de mercado e o CMV, mais distante.

05. Um comerciante adquiriu um lote de mercadorias por 1.000, incidindo sobre a compra ICMS de 17%. Revendeu-o, em seguida, por 1.200, estando também a venda sujeita a ICMS de 17%. Considerando, respectivamente, os sistemas de inventário periódico, de inventário permanente e de conta mista de Mercadorias, indique o valor pelo qual a conta Mercadorias foi creditada para registrar a operação de venda.

a) 1.200 – 1.200 – 1.200.
b) 996 – 996 – 996.
c) 996 – 830 – 996.
d) Zero – 830 – 1.200.
e) Zero – Zero – 1.200.

Pelo sistema de inventário periódico, os lançamentos são:

D - Compras de Mercadorias	830	
D - ICMS a Recuperar	170	
C - Caixa ou Fornecedores		1.000

D - Caixa ou Clientes		
C - Vendas		1.200

D - ICMS sobre Vendas		
C - ICMS a Recolher		204

No sistema de inventário periódico, o CMV normalmente é apurado e registrado ao fim do exercício social.

Pelo sistema de inventário permanente, temos os seguintes lançamentos:

D - Estoques de Mercadorias	830	
D - ICMS a Recuperar	170	
C - Caixa ou Fornecedores		1.000

D - Caixa ou Clientes		
C - Vendas		1.200

D - CMV		
C - Estoques de Mercadorias		830

D - ICMS sobre Vendas		
C - ICMS a Recolher		204

No sistema de inventário permanente, o CMV é apurado e registrado em cada venda. Assim, o saldo da conta Estoque de Mercadorias é permanentemente atualizado, de forma a indicar o estoque efetivamente existente.

Utilizando-se a conta Mercadorias com função mista, os lançamentos são:

D - Mercadorias	830	
D - ICMS a Recuperar	170	
C - Caixa ou Fornecedores		1.000

D - Caixa ou Clientes
C - Mercadorias 1.200

D - ICMS sobre Vendas
C - ICMS a Recolher 204

06. Na movimentação de mercadorias controlada por ficha de estoque, podemos afirmar corretamente que:

a) o estoque final tem o valor das compras menos o valor das vendas.
b) o estoque final avaliado a preço médio é menor que o mesmo estoque avaliado a UEPS, num período de preços crescentes (inflacionário).
c) o estoque final avaliado a preço médio é maior que o mesmo estoque avaliado a PEPS, num período de preços crescentes (inflacionário).
d) o estoque final avaliado a PEPS tem o valor das últimas entradas.
e) o estoque final avaliado a UEPS tem o valor das últimas entradas.

No método Primeiras a Entrar, Primeiras a Sair (PEPS) ou *First In, First Out* (FIFO), na apuração do CMV, utilizamos as unidades mais antigas, sendo o estoque final representado pelas unidades adquiridas por último. No método Últimas a Entrar, Primeiras a Sair (UEPS) ou *Last In, First Out* (LIFO), na apuração do CMV, utilizamos as unidades adquiridas por último, sendo o estoque final representado pelas unidades mais antigas em estoque.

07. Dados extraídos da ficha de estoque de televisores, para apuração, numa empresa comercial, do resultado do período de 02.01.X2 a 31.12.X2:

– Total das entradas mais o estoque inicial
Quantidade: 540 Valor: 50.600.000

– Total das saídas já ajustado pelas devoluções de vendas
Quantidade: 480 Valor: 44.950.000

– Saldo
Quantidade: 60 Valor: 5.650.000

Outras informações daquele período sobre operações relacionadas com a referida mercadoria:

– Vendas brutas	**100.000.000**
– Devoluções de vendas	**4.000.000**
– Descontos concedidos por recebimento antecipado de vendas a prazo	**1.600.000**
– ICMS sobre vendas	**25.000.000**
– Outros tributos sobre vendas	**2.500.000**
– Valor do estoque inicial	**2.000.000**

Assinale, com base nos elementos fornecidos, a opção que indica o lucro bruto obtido com a venda dos citados televisores.

a) 21.550.000.
b) 23.550.000.
c) 17.900.000.
d) 21.950.000.
e) 11.750.000.

Na ficha de controle de estoque, a soma algébrica da coluna de saídas indica o CMV, que foi igual a 44.950.000. Assim, teríamos:

Vendas brutas	100.000.000
(–) Devoluções de vendas	(4.000.000)
(–) ICMS sobre vendas	(25.000.000)
(–) Outros tributos sobre vendas	(2.500.000)
Vendas líquidas	68.500.000
(–) CMV	(44.950.000)
Lucro bruto	23.550.000

08. (TRF/Esaf/Adaptada) A firma Pétrea Ltda. promoveu o movimento de entradas e saídas de mercadorias, isentas de tributação, na forma como segue:

existência anterior de 1.000 unidades ao custo unitário de R$ 20,00;

compra à vista de 1.500 unidades ao preço unitário de R$ 30,00;

venda à vista de 2.000 unidades ao preço unitário de R$ 25,00;

compra a prazo de 500 unidades ao preço unitário de R$ 35,00.

Nessa ordem, no fim do período considerado, a empresa terá um estoque de mercadorias no valor de

a) R$ 27.500,00 se trabalhar com o critério Preço Médio.
b) R$ 27.500,00 se trabalhar com o critério UEPS.
c) R$ 30.500,00 se trabalhar com o critério PEPS.
d) R$ 20.000,00 se trabalhar com o critério PEPS.
e) R$ 20.000,00 se trabalhar com o critério UEPS.

Aplicando sucessivamente os métodos PEPS, UEPS e do Preço Médio, teremos:

Ficha de Controle de Estoque
Descrição: Mercadoria A
Método: PEPS

Data	Histórico	Entradas			Saídas			Saldo		
		Quantid.	Custo Unitário	Custo Total	Quantid.	Custo Unitário	Custo Total	Quantid.	Custo Unitário	Custo Total
	Est. inicial							1.000	20	20.000
	Compra	1.500	30	45.000				1.000 1.500 2.500	20 30	20.000 45.000 65.000
	Venda				1.000 1.000 2.000	20 30	20.000 30.000 50.000	500	30	15.000
	Compra	500	35	17.500				500 500 1.000	30 35	15.000 17.500 32.500

Solução Simplificada – PEPS

Estoque Final = 1.000 + 1.500 – 2.000 + 500 = 1.000 unidades

Logo, o estoque final é constituído pelas 1.000 últimas unidades adquiridas:

500 x 35,00 = 17.500
500 x 30,00 = 15.000
1.000 32.500

Ficha de Controle de Estoque
Descrição: Mercadoria A
Método: UEPS

Data	Histórico	Entradas			Saídas			Saldo		
		Quantid.	Custo Unitário	Custo Total	Quantid.	Custo Unitário	Custo Total	Quantid.	Custo Unitário	Custo Total
	Est. inicial							1.000	20	20.000
	Compra	1.500	30	45.000				1.000 1.500 2.500	20 30	20.000 45.000 65.000
	Venda				1.500 500 2.000	30 20	45.000 10.000 55.000	500	20	10.000
	Compra	500	35	17.500				500 500 1.000	20 35	10.000 17.500 27.500

Ficha de Controle de Estoque
Descrição: Mercadoria A
Método: Preço Médio

Data	Histórico	Entradas			Saídas			Saldo		
		Quantid.	Custo Unitário	Custo Total	Quantid.	Custo Unitário	Custo Total	Quantid.	Custo Unitário	Custo Total
	Est. inicial							1.000	20,00	20.000
	Compra	1.500	30,00	45.000				2.500	26,00	65.000
	Venda				2.000	26,00	52.000	500	26,00	13.000
	Compra	500	35,00	17.500				1.000	30,50	30.500

09. (AFRF/Esaf) A empresa Asper Outra Ltda., no mês de agosto de 2001, realizou os negócios abaixo descritos com o item Z34 de seu estoque.

1 - compra de 250 unidades;
2 - venda de 200 unidades;
3 - as mercadorias são tributadas na compra: com ICMS de 15% e com IPI de 5%; na venda: com ICMS de 12%;
4 - o custo inicial do estoque foi avaliado em R$ 25,00 por unidade;
5 - nas compras foi praticado um preço unitário de R$ 30,00;
6 - nas vendas o preço unitário praticado foi de R$ 45,00;
7 - as operações de compra e de venda foram realizadas à vista, com cheques do Banco do Brasil, tendo a empresa Asper emitido o cheque 001356 e recebido o cheque 873102, prontamente depositado em sua conta corrente.

Considerando-se, exclusivamente, essas operações e todas as informações acima, pode-se afirmar que a conta corrente bancária da empresa Asper Outra Ltda. foi aumentada em

a) R$ 2.250,00.
b) R$ 1.500,00.
c) R$ 1.125,00.
d) R$ 750,00.
e) R$ 275,00.

Registro da compra de mercadorias:

250 unidades x 30,00 =	7.500,00
IPI – 5%	375,00
ICMS já incluído – 15% 1.125,00	
Total da Nota Fiscal	7.875,00

D - Estoques de Mercadorias	6.750,00	
D - ICMS a Recuperar	1.125,00	
C - Bancos Conta Movimento		7.875,00

Assim, o custo unitário foi de: 6.750,00/250 unidades = 27,00

Por não ser imposto recuperável nesta operação, o IPI foi computado como parte do custo de aquisição.

Registro da venda de mercadorias:

200 unidades x 45,00 = 9.000,00

D - Bancos Conta Movimento	
C - Vendas	9.000,00

D - CMV	
C - Estoques de Mercadorias (200 unidades x 27,00)	5.400,00

D - ICMS sobre Vendas	
C - ICMS a Recolher (9.000,00 x 12%)	1.080,00

Bancos C/ Movimento	
9.000,00	7.875,00
1.125,00	

10. (AFRF/Esaf) Apurando custos e estoques a cada mês, a empresa Yagoara S/A processou os cálculos do mês de dezembro de 2001 a partir dos seguintes dados:

Estoque inicial avaliado em R$ 22.000,00.

Compras de mil unidades ao preço unitário de R$ 25,00.

Vendas de 720 unidades ao preço unitário de R$ 50,00.

IPI sobre compras a 8%.

ICMS sobre compras a 12%.

ICMS sobre vendas a 17%.

Devolução de vendas no valor de R$ 6.000,00.

Estoque avaliado pelo critério PEPS.

Estoque inicial mensurado em 1.100,00 unidades.

Todas as operações do período foram realizadas a prazo.

Com fulcro nos dados e informações acima, o cálculo correto dos custos vai indicar um estoque final no valor de:

a) **R$ 36.000,00.**
b) **R$ 34.000,00.**
c) **R$ 33.000,00.**
d) **R$ 31.600,00.**
e) **R$ 30.000,00.**

Devemos considerar as seguintes informações:

Estoque inicial, já excluído o ICMS = 1.100 unidades x 20,00 = 22.000,00

Compras		
1.000 unidades x 25,00 =		25.000,00
IPI – 8%		2.000,00
ICMS de 12% já incluído	$\boxed{3.000,00}$	
Total da Nota Fiscal		27.000,00
Compras líquidas, sem ICMS =		24.000,00
Vendas		
720 unidades x 50,00 =		36.000,00
CMV = 720 unidades x 20,00 =		14.400,00
ICMS = 36.000 x 17% =		6.120,00
Devolução de vendas		
120 unidades x 50,00 =		6.000,00
Custo da devolução: 120 x 20,00 =		2.400,00
ICMS da devolução: 6.000 x 17% =		1.020,00

Ficha de Controle de Estoque
Descrição: Mercadoria A
Método: PEPS

Data	histórico	Entradas			Saídas			Saldo		
		Quantid.	Custo Unitário	Custo Total	Quantid.	Custo Unitário	Custo Total	Quantid.	Custo Unitário	Custo Total
01.12	Est. inicial							1.100	20	22.000
	Compra	1.000	24	24.000				1.100 1.000 2.100	20 24	22.000 24.000 46.000
	Venda				720	20	14.400	380 1.000 1.380	20 24	7.600 24.000 31.600
	Dev. venda				(120)	20	(2.400)	500 1.000 1.500	20 24	10.000 24.000 34.000

11. (AFRF/Esaf/Adaptada) Dos lançamentos abaixo, apenas um está correto, no seu todo. Assinale a opção que aponta tal registro contábil.

a)

Salários e Ordenados		
a Diversos		
Valor da folha de pagamento do mês, como segue:		
Salários a Pagar		
Valor líquido do mês	**900,00**	
Contribuições a Recolher		
Previdência Social consignada aos empregados	**99,00**	**999,00**

b)

Estoque de Materiais		
a Diversos		
N/compra d/data conf. NF xxx, como segue:		
Matérias-Primas		
Preço de custo que ora se estoca	**1.760,00**	
ICMS a Recuperar		
Incidência a 12%	**240,00**	**2.000,00**

c)

Diversos		
a Receita Bruta de Vendas		
N/vendas conf. NF abcd, como segue:		
Caixa		
Vlr. recebido n/data	**380,00**	
Duplicatas a Receber		
Vlr. n/emissão	**500,00**	
ICMS a Recolher		
Incidência a 12%	**120,00**	**1.000,00**

d)

Diversos		
a Salários a Pagar		
Valor da folha de pagamento do mês, como segue:		
Salários e Ordenados		
Valor líquido do mês	**801,00**	
Contribuições a Recolher		
Previdência Social consignada aos empregados	**99,00**	**900,00**

e)

Diversos		
a Fornecedores		
N/compra a prazo, conf. NF xyxy, como segue:		
Matérias-Primas		
Preço de custo que ora se estoca	**1.760,00**	
ICMS a Recuperar		
Incidência a 12%	**240,00**	
IPI a Recuperar		
Incidência a 5%	**100,00**	**2.100,00**

Alternativa A: incorreta. Em vez de creditadas, as contas Salários a Pagar e Contribuições a Recolher foram debitadas. Faltou-lhes a preposição "a", indicativa de crédito.

Alternativa B: incorreta. Não houve indicação das "Diversas" contas creditadas. Foram debitadas três contas, quando o correto seriam duas: Matérias-Primas e ICMS a Recuperar.

Alternativa C: incorreta. A conta ICMS a Recolher foi debitada. O correto seria: debitar as contas Caixa e Duplicatas a Receber e creditar Receita Bruta de Vendas, pelo valor da receita bruta; e debitar ICMS sobre Vendas e creditar ICMS a Recolher, pelo valor do imposto incluído na receita bruta.

Alternativa D: incorreta. A conta de despesa de salários e ordenados deve ser debitada pelo valor bruto. O valor a pagar aos empregados é o líquido, deduzidas as contribuições.

Alternativa E: correta. Para as empresas industriais e equiparadas, o ICMS e o IPI são impostos recuperáveis.

12. **(AFRF/Esaf) Apresentamos abaixo os dados da movimentação do estoque de cestos de vime, comprados para revender, relativos ao mês de março.**

O mês começou com a existência de 15 cestos avaliados a R$ 3,00 por unidade.

As vendas ocorreram no dia 5: cinco unidades; no dia 20: quinze unidades; e no dia 30: vinte unidades. Os preços unitários foram, respectivamente, de R$ 4,00, R$ 6,00 e R$ 8,00.

As compras foram feitas no dia 10: vinte unidades; e no dia 15: dez unidades. A primeira compra teve custo unitário igual ao do estoque inicial e a última foi feita ao preço unitário de fatura de R$ 5,00.

As compras e vendas foram tributadas em 20% com ICMS. Não houve devoluções, nem descontos.

O estoque é contabilizado por controle permanente e avaliado pelo custo médio ponderado.

Com as informações acima podemos afirmar que

a) o estoque final apresenta custo unitário de R$ 3,25.
b) o custo das mercadorias vendidas foi de R$ 130,00.
c) a venda do dia 20 de março deu lucro bruto de R$ 41,25.
d) o estoque existente ao fim do dia 10 de março foi de R$ 78,00.
e) o valor total do estoque final de março foi de R$ 81,25.

Ficha de Controle de Estoque
Descrição: cestos de vime
Método: Custo Médio Ponderado

Data	Histórico	Entradas			Saídas			Saldo		
		Quantid.	Custo Unitário	Custo Total	Quantid.	Custo Unitário	Custo Total	Quantid.	Custo Unitário	Custo Total
01.03	Est. inicial							15	3,00	45,00
05.03	Vendas				5	3,00	15,00	10	3,00	30,00
10.03	Compras	20	3,00	60,00				30	3,00	90,00
15.03	Compras	10	4,00	40,00				40	3,25	130,00
20.03	Vendas				15	3,25	48,75	25	3,25	81,25
30.03	Vendas				20	3,25	65,00	5	3,25	16,25

Do valor das compras, foi extraído o ICMS de 20%, lançado como imposto recuperável. Portanto, registramos na coluna de entradas o equivalente a 80% do valor das compras.

Do valor do estoque inicial, informado no problema, já está excluído o ICMS, uma vez que se trata do saldo final do período anterior.

O CMV é correspondente à soma da coluna de saídas da ficha de controle de estoques: 128,75.

13. (TRF/Esaf) A Comercial Flores Ltda. apurou os seguintes dados em relação à mercadoria "Palmas", no exercício de 2001:

Estoque inicial 120 unidades ao custo unitário de R$ 2,00
Compras 120 unidades ao preço unitário de R$ 2,50
Vendas 120 unidades ao preço unitário de R$ 3,50
Compras 100 unidades ao preço unitário de R$ 3,00
Vendas 100 unidades ao preço unitário de R$ 4,80

As operações de compra e venda são tributadas a 20% com ICMS e o faturamento é tributado a 3% para a Cofins (cumulativa ou não recuperável).

A empresa utiliza o critério UEPS para avaliação dos estoques.

Feitos os cálculos devidos e elaborando-se a demonstração parcial do resultado do exercício, vamos encontrar um lucro bruto sobre vendas no valor de:

a) R$ 213,00.
b) R$ 240,00.
c) R$ 253,00.
d) R$ 280,00.
e) R$ 693,00.

Ficha de Controle de Estoque
Descrição: Mercadoria Palmas
Método: UEPS

Data	histórico	Entradas			Saídas			Saldo		
		Quantid.	Custo Unitário	Custo Total	Quantid.	Custo Unitário	Custo Total	Quantid.	Custo Unitário	Custo Total
	Est. inicial							120	2,00	240
	Compras	120	2,00	240				240	2,00	480
	Vendas				120	2,00	240	120	2,00	240
	Compras	100	2,40	240				120 100 220	2,00 2,40	240 240 480
	Vendas				100	2,40	240	120	2,00	240

Do valor das compras, foi extraído o ICMS de 20%, lançado como imposto recuperável. Assim, na coluna de entradas, registramos o equivalente a 80% do valor da compra.

Do valor do estoque inicial, informado no problema, já está excluído o ICMS, uma vez que se trata do saldo final do período anterior.

O CMV é correspondente à soma dos valores da coluna de saídas da ficha de controle de estoques: 480. O estoque final é representado pela coluna de saldo: 240.

Vendas	
120 x 3,50	420,00
100 x 4,80	480,00
	900,00
ICMS (20% x 900)	(180,00)
Cofins (3% x 900)	(27,00)
Vendas líquidas	693,00
CMV	(480,00)
Lucro bruto	213,00

O método UEPS não é aceito pelas Normas Internacionais de Contabilidade (CPC 16 – Estoques), nem pela legislação do Imposto de Renda.

14. (ISS-Natal/Esaf) A empresa Com Têxtil Limitada trabalha, exclusivamente, com o tecido "alfa". Em 20 de outubro negociou uma partida nos seguintes termos:

– aquisição de 2.000 metros ao preço unitário de R$ 5,00;
– pagamento em moeda corrente na apresentação da nota;
– tributação de ICMS sobre a compra e transporte, no valor de R$ 1.200,00;
– tributação de IPI sobre a compra, no valor de R$ 500,00;
– fretes e seguro relativos à operação de compra, no valor de R$ 300,00.

De posse dos documentos decorrentes da operação acima exemplificada, o contador promoveu lançamentos na forma seguinte. Assinale o registro correto, sabendo-se que a empresa é contribuinte do ICMS e não contribuinte do IPI.

a) Diversos
a Caixa
Pelas aquisições desta data, como segue:

Mercadorias	10.000,00	
ICMS a Recuperar	1.200,00	
IPI a Recuperar	500,00	
Despesas Acessórias (fretes e seguros)	300,00	12.000,00

b) Diversos
a Caixa
Pelas aquisições desta data, como segue:

Mercadorias	10.300,00	
ICMS a Recuperar	1.200,00	
IPI a Recuperar	500,00	12.000,00

c) Diversos
a Caixa
Pelas aquisições desta data, como segue:

Mercadorias	9.100,00	
ICMS a Recuperar	1.200,00	
IPI a Recuperar	500,00	10.800,00

d) Diversos
a Caixa
Pelas aquisições desta data, como segue:

Mercadorias	9.600,00	
ICMS a Recuperar	1.200,00	10.800,00

e) Diversos
a Caixa
Pelas aquisições desta data, como segue:

Mercadorias	9.100,00	
ICMS a Recuperar	1.200,00	10.300,00

Como a empresa não é contribuinte do IPI, apenas o ICMS é imposto recuperável. O valor lançado na conta Mercadorias, inclusive o IPI, pode ser apurado da seguinte forma:

2.000 unidades x 5,00	10.000,00
IPI	500,00
Total da Nota Fiscal	10.500,00
Fretes da compra	300,00
ICMS recuperável já incluído	(1.200,00)
Custo de aquisição das mercadorias	9.600,00

15. (TFC/SFC/Esaf) A Comercial SA T. Elite apresentava os saldos abaixo em primeiro de maio:

Caixa	**1.500,00**
Mercadorias	**1.300,00**
Clientes	**1.000,00**
Capital Social	**4.200,00**
Fornecedores	**1.800,00**
Móveis e Utensílios	**2.200,00**

Durante o mês a empresa realizou as seguintes operações:

– comprou a prazo 400 unidades de mercadorias a R$ 5,00 cada uma;

– vendeu a prazo 300 unidades dessa mercadoria a R$ 6,00 cada uma;

– pagou dívidas de R$ 1.000,00 com juros de 10%; e

– recebeu direitos de R$ 800,00 com desconto de 10%.

Considerando que o estoque inicial continha 260 unidades, e que as mercadorias são isentas de tributação, essa empresa, sem realizar nenhum outro negócio, apresentará em 31 de maio:

a) lucro bruto de R$ 1.800,00.
b) lucro líquido de R$ 300,00.
c) estoque final de R$ 1.500,00.
d) patrimônio bruto de R$ 6.000,00.
e) patrimônio líquido de R$ 4.320,00.

Eis a movimentação do estoque:

Ficha de Controle de Estoque
Descrição:
Método:

Data	Histórico	Entradas			Saídas			Saldo		
		Quantid.	Custo Unitário	Custo Total	Quantid.	Custo Unitário	Custo Total	Quantid.	Custo Unitário	Custo Total
	Est. inicial							260	5,00	1.300
	Compras	400	5,00	2.000				260 400 660	5,00 5,00	1.300 2.000 3.300
	Vendas				300	5,00	1.500	360	5,00	1.800

Portanto, o CMV foi de 1.500,00, e o estoque final, de 1.800,00.

Os lançamentos dos fatos descritos no problema são estes:

– comprou a prazo 400 unidades de mercadorias a R$ 5,00 cada uma:

D - Mercadorias
C - Fornecedores 2.000,00

– vendeu a prazo 300 unidades dessa mercadoria a R$ 6,00 cada uma:

D - Clientes		
C - Vendas		1.800,00

D - CMV		
C - Mercadorias		1.500,00

– pagou dívidas de R$ 1.000,00 com juros de 10%:

D - Fornecedores	1.000,00	
D - Despesas Financeiras	100,00	
C - Caixa		1.100,00

– recebeu direitos de R$ 800,00 com desconto de 10%:

D - Caixa	720,00	
D - Despesas Financeiras	80,00	
C - Clientes		800,00

Demonstração do resultado:

Vendas	1.800,00
CMV	(1.500,00)
Lucro Bruto	300,00
Despesas Financeiras	(180,00)
Lucro Operacional Líquido	120,00

Após a apuração do resultado, o patrimônio líquido passou a ser de:

Capital Social	4.200,00
Lucros Acumulados	120,00
Total	4.320,00

16. (ISS-Natal/Esaf) Durante o mês de outubro a ficha de estoque do item “Botinas Clássicas” apresentou os seguintes saldos físicos e financeiros:

em 28.10: saldo físico: 100 unidades; saldo financeiro: R$ 5.000,00
em 29.10: saldo físico: 200 unidades; saldo financeiro: R$ 12.000,00
em 30.10: saldo físico: 100 unidades; saldo financeiro: R$ 6.000,00

– as entradas do mês foram tributadas em 12% com ICMS
– as saídas do mês foram tributadas em 17% com ICMS
– a receita líquida de vendas do dia 30.10 foi de R$ 8.000,00
– todo o movimento da conta está contido acima

Promovendo-se os cálculos específicos a partir dos dados de outubro, podemos afirmar que

a) o preço unitário de venda foi de R$ 96,39.
b) o custo unitário das vendas foi de R$ 70,00.
c) o preço unitário das compras de 29/10 foi de R$ 60,00.
d) em 29/10 o estoque foi acrescido de R$ 60,00 por unidade.
e) o lucro bruto alcançou R$ 6,40 por unidade.

O estoque de mercadorias sofreu a seguinte movimentação durante o mês de outubro:

Ficha de Controle de Estoque
Descrição: Botinas Clássicas
Método: Custo Médio Ponderado

Data	Histórico	Entradas			Saídas			Saldo		
		Quantid.	Custo Unitário	Custo Total	Quantid.	Custo Unitário	Custo Total	Quantid.	Custo Unitário	Custo Total
	Est. inicial							100	50	5.000
	Compras	100	70	7.000				200	60	12.000
	Vendas				100	60	6.000	100	60	6.000

Deduz-se que foi adotado o custo médio, uma vez que, no dia 29, o estoque apresentava o valor de 12.000,00 e, no dia 30, era de 6.000,00. Portanto, o custo da venda foi de 6.000,00, pela média.

Desse modo, passamos a dispor das seguintes informações:

Vendas brutas	?	100%
ICMS sobre vendas (17%)	?	(17%)
Vendas líquidas	8.000,00	83%
CMV	(6.000,00)	
Lucro bruto	2.000,00	

Por regra de 3, se a venda líquida é equivalente a 83% da venda bruta e tem valor de 8.000,00, então a venda bruta é de:

8.000,00 – 83%
X – 100%

X = 9.638,55

Vendas brutas	9.638,55	100%
ICMS sobre vendas – 17%	(1.638,55)	(17%)
Vendas líquidas	8.000,00	83%
CMV	(6.000,00)	
Lucro bruto	2.000,00	

Em razão de terem sido vendidas 100 unidades, o preço unitário de venda foi de: 9.638,55/100 unidades = 96,39.

17. (ISS-Recife/Esaf/2003) A empresa Comercial Com Ltda. fez o levantamento de seu inventário e constatou as seguintes informações:

Todos os valores presentes no estoque já sofreram os ajustes provenientes do ICMS;

Os dados referem-se ao seu único produto de venda, o KLK;

Saldo inicial = 100 unidades a R$ 2,00, totalizando R$ 200,00;

Operações do mês de janeiro de 2003;

Compras = 200 unidades a R$ 2,60, totalizando R$ 520,00;

Vendas = 250 unidades.

Indique o saldo do estoque final, apurado de acordo com cada método de avaliação dos estoques.

PEPS – primeiro a entrar, primeiro a sair;

UEPS – último a entrar, primeiro a sair;

PMP – preço médio ponderado – também conhecido como variável

	PEPS	**UEPS**	**PMP**
a)	**100,00**	**70,00**	**90,00**
b)	**110,00**	**80,00**	**100,00**
c)	**120,00**	**90,00**	**110,00**
d)	**130,00**	**100,00**	**120,00**
e)	**140,00**	**110,00**	**130,00**

Os estoques disponíveis para venda tinham a seguinte configuração:

100 unidades x 2,00 = 200,00
200 unidades x 2,60 = 520,00
300 720,00

PEPS
100 unidades x 2,00 = 200,00
150 unidades x 2,60 = 390,00
250 CMV = 590,00 – Estoque Final = 50 unidades x 2,60 = 130,00

UEPS
200 unidades x 2,60 = 520,00
50 unidades x 2,00 = 100,00
250 CMV = 620,00 – Estoque Final = 50 unidades x 2,00 = 100,00

Média
Custo Médio Unitário = 720,00/300,00 = 2,40
CMV = 250 unidades x 2,40 = 600
Estoque Final = 50 unidades x 2,40 = 120,00

18. (AFRF/Esaf/2003) A empresa Comércio Losso Ltda. renovou o seu estoque de mercadorias, que estava a zero em 20 de agosto, adquirindo 100 unidades ao custo unitário de R$ 3,80 e mais 200 unidades a R$ 4,80, dia 29/08.

Durante o mês de setembro, a empresa vendeu 100 unidades no dia 03, 80 unidades no dia 10 e 120 unidades no dia 25.

No mesmo mês, a empresa comprou 50 unidades no dia 05 e mais 140 unidades no dia 15.

As aquisições de setembro foram realizadas ao custo unitário de R$ 5,00 e não sofreram nenhuma tributação.

As vendas de setembro foram realizadas ao preço unitário de R$ 8,00, sofrendo tributação de ICMS a 12%.

Com base, exclusivamente, nos dados apresentados, podemos dizer que o estoque de mercadorias, em 30 de setembro, terá o valor de:

a) R$ 660,00, se for avaliado pelo critério PEPS.
b) R$ 660,00, se for avaliado pelo critério UEPS.
c) R$ 760,00, se for avaliado pelo critério Preço Médio.
d) R$ 794,20, se for avaliado pelo critério Preço Médio.
e) R$ 950,00, se for avaliado pelo critério PEPS.

Ficha de Controle de Estoque
Método: PEPS

Data	histórico	Entradas			Saídas			Saldo		
		Quantid.	Custo Unitário	Custo Total	Quantid.	Custo Unitário	Custo Total	Quantid.	Custo Unitário	Custo Total
20.08	Compras	100	3,80	380,00				100	3,80	380,00
29.08	Compras	200	4,80	960,00				100 200 300	3,80 4,80	380,00 960,00 1.340,00
03.09	Vendas				100	3,80	380,00	200	4,80	960,00
05.09	Compras	50	5,00	250,00				200 50 250	4,80 5,00	960,00 250,00 1.210,00
10.09	Vendas				80	4,80	384,00	120 50 170	4,80 5,00	576,00 250,00 826,00
15.09	Compras	140	5,00	700,00				120 190 310	4,80 5,00	576,00 950,00 1.526,00
25.09	Vendas				120	4,80	576,00	190	5,00	950,00

Solução Simplificada

Pelo método PEPS, o estoque final é constituído pelas unidades adquiridas mais recentemente. Dessa forma, podemos apurá-lo em unidades, 190, e considerar o preço das últimas aquisições. Como as 190 últimas unidades compradas tiveram custo de 5,00, o estoque final é de: 190 x 5,00 = 950,00.

19. (AFC/CGU/Esaf/2004) As mercadorias são itens de alta rotação, que sofrem movimentação constante. Por isso, demandam o uso de critérios matemáticos para sua avaliação.

Um desses critérios é o "custo médio ponderado".

Vejamos o exemplo abaixo:

- **estoque inicial de 100 unidades ao custo unitário de R$ 20,00**
- **compras de 100 unidades ao custo unitário de R$ 30,00**
- **vendas de 140 unidades ao preço unitário de R$ 35,00**
- **compras de 50 unidades ao custo unitário de R$ 40,00**

Se o fluxo físico ocorreu na ordem indicada, o critério de avaliação é a média ponderada móvel e não houve outras implicações, podemos dizer que o estoque final será de

a) **R$ 3.080,00.**
b) **R$ 3.300,00.**
c) **R$ 3.500,00.**
d) **R$ 3.575,00.**
e) **R$ 3.850,00.**

Ficha de Controle de Estoque
Método: Média Ponderada Móvel

Data	Histórico	Entradas			Saídas			Saldo		
		Quantid.	Custo Unitário	Custo Total	Quantid.	Custo Unitário	Custo Total	Quantid.	Custo Unitário	Custo Total
	Est. Inicial							100	20,00	2.000,00
	Compras	100	30,00	3.000,00				200	25,00	5.000,00
	Vendas				140	25,00	3.500,00	60	25,00	1.500,00
	Compras	50	40,00	2.000,00				110	31,82	3.500,00

20. (AFC/CGU/Esaf/2004) Na empresa Mercantil Limitada os bens de venda são controlados separadamente. A ficha de controle de estoques do item "X" de mercadorias teve um fluxo físico como segue:

Entradas

30/09 200 unidades
10/10 100 unidades
25/10 150 unidades

Saídas

15/10 150 unidades
30/10 200 unidades

O custo unitário foi, respectivamente, de R$ 10,00, R$ 16,00 e R$ 14,00. O preço unitário de venda foi uniforme em R$ 20,00.

Não há nesses valores nenhuma implicação de ordem tributária.

Como a empresa utiliza o critério de avaliação denominado média ponderada móvel, pode-se dizer que o custo das mercadorias vendidas (CMV) será de

a) **R$ 4.400,00.**
b) **R$ 4.375,00.**
c) **R$ 4.300,00.**
d) **R$ 4.434,50.**
e) **R$ 4.665,50.**

Ficha de Controle de Estoque
Método: Média Ponderada Móvel

Data	Histórico	Entradas			Saídas			Saldo		
		Quantid.	Custo Unitário	Custo Total	Quantid.	Custo Unitário	Custo Total	Quantid.	Custo Unitário	Custo Total
30/09	Compras	200	10,00	2.000				200	10,00	2.000
10/10	Compras	100	16,00	1.600				300	12,00	3.600
15/10	Vendas				150	12,00	1.800	150	12,00	1.800
25/10	Compras	150	14,00	2.100				300	13,00	3.900
30/10	Vendas				200	13,00	2.800	100	13,00	1.300

O CMV é igual à soma algébrica da coluna de saídas: 1.800 + 2.600 = 4.400.

21. (ICMS-SP/FCC/2006) Uma empresa, inserida em um contexto de economia inflacionária em que os preços são sempre crescentes ao longo dos períodos, tem o movimento de seus estoques conforme os dados abaixo.

Datas	Operação	Quantidade	Saldo	Valor Unitário de Compra
01/xx/06	Entrada	2.000	2.000	R$ 10.00
05/xx/06	Entrada	2.500	4.500	R$ 12.00
07/xx/06	Saída	(3.000)	1.500	
10/xx/06	Entrada	500	2.000	R$ 13,00
12/xx/06	Entrada	1.200	3.200	R$ 15.00
20/xx/06	Saída	(1.800)	1.400	
23/xx/06	Entrada	1.000	2.400	R$ 20.00
25/xx/06	Saída	(1.200)	1.200	
26/xx/06	Entrada	700	1.900	R$ 25.00
30/xx/06	Saída	(1.300)	600	

Com base nessas informações, em qual dos critérios de avaliação dos estoques o resultado bruto operacional será maior?

a) **Média ponderada móvel.**
b) **Último que entra primeiro que sai.**
c) **Primeiro que entra primeiro que sai.**
d) **Média ponderada fixa.**
e) **Método de preço específico.**

Não é preciso efetuar cálculos, pois, havendo inflação, como é o caso desta questão, o PEPS resulta em menor CMV, maior lucro bruto e maior estoque final que os outros métodos indicados no problema. Com deflação, o PEPS implica maior CMV, menor lucro bruto e menor estoque final.

Com inflação ou deflação, a média ponderada móvel se situa entre o PEPS e o UEPS.

Gabarito

01 - B
02 - E
03 - C
04 - C
05 - D
06 - D
07 - B
08 - B
09 - C
10 - B
11 - E
12 - A
13 - A
14 - D
15 - E
16 - A
17 - D
18 - E
19 - C
20 - A
21 - C

Capítulo 18

Operações com serviços

18.1 Aspectos gerais

Na apuração dos gastos relativos à prestação de serviços, aplica-se a Contabilidade de Custos.

Dividida em Contabilidade Industrial e de Serviços, a Contabilidade de Custos tem uso em qualquer empresa na qual se deseje controlar os gastos necessários à produção de bens ou serviços.

Contabilidade Industrial é a área da Contabilidade de Custos que trata dos gastos incorridos na produção de bens industriais. Pode ser utilizada na apuração dos custos incorridos na fabricação de veículos, roupas, calçados.

Uma das atividades mais importantes da Contabilidade de Custos é o auxílio aos gestores de empresas no desempenho das funções administrativas. Desse modo, a Contabilidade de Custos pode fornecer-lhes informações necessárias ao planejamento, coordenação, direção e controle.

18.2 Contabilidade de Serviços

Contabilidade de Serviços é a área da Contabilidade de Custos que trata dos gastos incorridos na prestação de serviços. É o caso da prestação de serviços hospitalares, escolares, bancários.

Uma escola pode controlar, por exemplo, os custos incorridos na manutenção de cada uma de suas turmas: salários dos professores, materiais consumidos, energia elétrica, aluguel, salários do pessoal de apoio. Um hospital pode controlar os custos necessários à realização de cirurgias e ao tratamento de seus pacientes: remuneração de médicos, enfermeiros, materiais utilizados, remédios.

18.3 Classificação dos custos

Os custos necessários à prestação de serviços podem ser divididos em:

1 - custos diretos;
2 - custos indiretos.

18.4 Custos diretos

São diretos os custos incorridos exclusivamente na prestação dos serviços ao cliente. Os custos diretos são diretamente proporcionais ao volume de serviços prestados.

Logo, se a empresa não prestar serviços, não haverá custos diretos. Quando há aumento do volume de serviços prestados, os custos diretos variam proporcionalmente.

Os custos diretos podem ser divididos em:

1 - materiais diretos;
2 - mão de obra direta.

Materiais diretos – são aqueles que se pode identificar como consumidos na prestação dos serviços, sem que para isso sejam necessários rateios ou estimativas. Exemplos: numa gráfica, o papel consumido na produção de cartões e talonários para um determinado cliente; numa empresa de engenharia, os materiais de construção necessários à execução de uma obra.

Mão de obra direta – é aquela utilizada na prestação dos serviços ao cliente que pode ser identificada diretamente com os serviços prestados. Exemplos: numa transportadora, a remuneração do motorista durante o tempo em que esteve prestando serviços de transporte ao cliente; numa empresa de engenharia, a remuneração do engenheiro responsável pela obra durante as horas de seu trabalho necessárias aos serviços de construção; numa empresa de informática, os gastos com as horas trabalhadas por analistas e programadores na elaboração de um programa por encomenda do cliente.

Para que a mão de obra seja apropriada como direta, normalmente é necessário que haja o controle das horas de mão de obra aplicadas aos serviços, mediante apontamento, controle por cartão de ponto etc.

Não representam custos, e sim despesas, os gastos com a remuneração de diretores e empregados não vinculados, direta ou indiretamente, à prestação dos serviços contratados pelo cliente. É o caso da remuneração dos diretores, dos salários e demais gastos incorridos nos setores financeiro, administrativo e de contato com o cliente (pessoal de escritório, telefonia, recepção, representação).

18.5 Custos indiretos

Apesar de consumidos na prestação, os custos indiretos são apropriados aos serviços por meio de rateios ou estimativas, em razão da dificuldade ou impossibilidade da sua identificação diretamente com os serviços.

Os custos indiretos em regra não são proporcionais ao volume dos serviços prestados, ou seja, um aumento do volume de serviços prestados ao cliente em 30% não provoca um aumento dos custos indiretos em igual percentual. Podem ser inclusive custos fixos.

Alguns custos indiretos podem existir ainda que não haja prestação de serviços. Os gastos com a manutenção das máquinas, equipamentos e veículos utilizados na prestação dos serviços, por exemplo, são custos indiretos. Como esses bens exigem manutenção mesmo quando não estão em uso, tais custos podem independer da efetiva prestação de serviços.

São exemplos de custos indiretos: remuneração do pessoal de apoio e supervisão dos serviços, depreciação dos bens utilizados na prestação dos serviços, gastos com a manutenção de bens utilizados na prestação dos serviços, gastos com o consumo de energia elétrica e combustíveis na prestação dos serviços.

1º Exemplo

Uma empresa prestadora de serviços efetuou os seguintes gastos com pessoal:

Pessoal técnico	120.000
Supervisores	30.000
Pró-labore dos diretores	40.000
Pessoal do escritório	25.000

Nesta hipótese, os custos dos serviços prestados foram os seguintes:

Pessoal técnico	120.000
Supervisores	30.000
	150.000

A remuneração do pessoal técnico é custo direto; a dos supervisores, custo indireto; e a dos diretores (administradores em geral) e os salários do pessoal do escritório são despesas operacionais.

2º exemplo

Consideremos as informações abaixo.

Certa empresa prestadora de serviços apurou resultados baseados nas seguintes informações:

Serviços prestados à vista	12.000
Serviços prestados a prazo	18.000
Estoque final de materiais para uso nos serviços	1.400
Compras à vista de materiais para uso nos serviços	4.000
Compras a prazo de materiais para uso nos serviços	6.000
Mão de obra direta utilizada nos serviços	6.200

Cofins e PIS/Faturamento: 4% (não recuperáveis).
ISS incidente à alíquota de 5%.
Não havia estoques iniciais de materiais.

Com base nas informações fornecidas, o estoque de materiais para uso nos serviços sofreu as seguintes movimentações:

	Materiais para Uso		
EI	0		
Compras	10.000	?	Saídas
EF	1.400		

Os créditos na conta Materiais para Uso nos Serviços correspondem aos materiais utilizados na prestação dos serviços:

	Materiais para Uso		
EI	0		
Compras	10.000	8.600	Saídas
EF	1.400		

O custo dos serviços prestados é obtido mediante a soma dos gastos com materiais e mão de obra direta na prestação dos serviços:

Materiais utilizados nos serviços	8.600
Mão de obra direta utilizada nos serviços	6.200
Custo dos serviços prestados	14.800

Apuração do lucro bruto na prestação dos serviços:

Receita bruta de serviços	30.000
ISS (30.000 x 5%)	(1.500)
Cofins e PIS/Faturamento (4%)	(1.200)
Receita líquida de serviços	27.300
Custo dos serviços prestados	(14.800)
Lucro bruto	12.500

Questões comentadas

01. Considere as informações abaixo, extraídas da contabilidade de uma sociedade anônima:

Receitas de serviços prestados	**100.000**
Serviços cancelados	**10.000**
PIS/Pasep (não recuperáveis)	**1%**
Custo dos serviços prestados	**65.200**
Descontos incondicionais concedidos	**10.000**
Cofins (não recuperável)	**2%**
Imposto sobre serviços de qualquer natureza	**3%**

O lucro bruto foi de:

a) **10.000.**
b) **12.400.**
c) **30.000.**
d) **65.200.**
e) **75.200.**

Receita bruta de serviços	100.000
Serviços cancelados	(10.000)
Descontos incondicionais concedidos	(10.000)
ISS = 3% (100.000 – 10.000 – 10.000)	(2.400)
Cofins = 2% (100.000 – 10.000 – 10.000)	(1.600)
PIS/Pasep = 1% (100.000 – 10.000 – 10.000)	(800)
Receita líquida de serviços	75.200
Custo dos serviços prestados	(65.200)
Lucro bruto	10.000

02. Uma empresa prestadora de serviços de transportes efetuou os seguintes gastos com pessoal:

Motoristas dos veículos de carga	**5.000**
Telefonistas	**3.000**
Remuneração dos diretores	**8.000**
Carregadores dos veículos de carga	**2.000**

O custo dos serviços prestados foi de:

a) 18.000.
b) 10.000.
c) 7.000.
d) 5.000.
e) 2.000.

Os salários das telefonistas e a remuneração dos diretores são despesas operacionais.

03. (ISS-Fortaleza/Esaf/2003) A empresa Reparadora Elétrica Ltda., que conserta eletrodomésticos, no mês atual possui as seguintes informações:

estoque inicial da peça QT era de 100 peças a um custo unitário de R$ 2,00;

as compras, no mês, montaram em 150 peças a um custo unitário de R$ 2,50;

foram aplicadas 160 peças em reparos de eletrodomésticos.

Considerando o método de avaliação dos estoques denominado custo médio ponderado, indique o custo do material aplicado, que irá compor o custo dos serviços, assinalando a opção correta.

a) R$ 320,00.
b) R$ 328,00.
c) R$ 360,00.
d) R$ 368,00.
e) R$ 400,00.

O estoque disponível durante o período é igual à soma do estoque inicial com as compras:

100 x 2,00 = 200,00
150 x 2,50 = 375,00
250 = 575,00

Apuração do custo médio ponderado por unidade: 575,00/250 unidades = 2,30

Custo do material aplicado: 160 unidades x 2,30 = 368,00

04. (ISS-Fortaleza/Esaf/2003) A empresa Computador Ágil Ltda. é prestadora de serviços de manutenção de computadores e identificou os seguintes dados no mês:

Itens	**Valores em R$**
Custo da mão de obra	**2.000,00**
Custo do material aplicado	**1.000,00**

O custo da mão de obra é pago no mês.

As operações correspondentes ao material aplicado possuem a seguinte descrição:

- **Compras, no mês, no montante de R$ 500,00, com prazo de pagamento de 30 dias;**
- **O estoque inicial correspondia a R$ 1.500,00.**

Identifique o conjunto de lançamentos referentes às operações realizadas, em uma das opções abaixo:

	Valores em R$	
Contas	**Débito**	**Crédito**
a) Caixa	**2.000,00**	
a Custo da Mão de Obra		**2.000,00**
Estoques	**500,00**	
a Fornecedores		**500,00**
Custo do Material Aplicado	**1.000,00**	
a Estoques		**1.000,00**
b) Custo da Mão de Obra	**2.000,00**	
a Caixa		**2.000,00**
Fornecedores	**500,00**	
a Estoques		**500,00**
Estoques	**1.000,00**	
a Custo do Material Aplicado		**1.000,00**
c) Caixa	**2.000,00**	
a Custo da Mão de Obra		**2.000,00**
Fornecedores	**500,00**	
a Estoques		**500,00**
Estoques	**1.000,00**	
a Custo do Material Aplicado		**1.000,00**

d) Custo da Mão de Obra	**2.000,00**	
a Caixa		**2.000,00**
Estoques	**500,00**	
a Fornecedores		**500,00**
Custo do Material Aplicado	**1.000,00**	
a Estoques		**1.000,00**

e) Custo da Mão de Obra	**2.000,00**	
a Caixa		**2.000,00**
Fornecedores	**500,00**	
a Estoques		**500,00**
Estoques	**1.000,00**	
a Custo do Material Aplicado		**1.000,00**

A única alternativa viável é a D, que considera o desembolso à vista da mão de obra consumida no mês, 2.000,00, a compra a prazo de material, 500,00, e a baixa do estoque em razão da apropriação do material ao custo dos serviços prestados, 1.000,00.

05. (ISS-Fortaleza/Esaf/2003) A empresa Elétrica de Automóveis Ltda. apurou os seguintes dados no mês:

Itens	**Valores em R$**
Custo da mão de obra	**3.000,00**
Custo de baixa de bens	**1.000,00**
Custo do material aplicado	**2.000,00**
Depreciação de equipamentos operacionais	**200,00**
Despesas financeiras	**300,00**
Imposto sobre serviços	**400,00**
Vendas de serviços	**10.400,00**

indique a opção que contém o valor do custo dos serviços prestados.

a) **R$ 5.000,00.**
b) **R$ 5.200,00.**
c) **R$ 5.600,00.**
d) **R$ 6.200,00.**
e) **R$ 6.600,00.**

Apuração do custo dos serviços prestados:

CSP = Mão de Obra Direta + Material Direto Aplicado + Custo Indiretos

CSP = 3.000,00 + 2.000,00 + 200,00 = 5.200,00

A depreciação de equipamentos operacionais é relativa aos equipamentos utilizados na prestação dos serviços (custo indireto).

06. (ISS-Fortaleza/Esaf/2003) A empresa Reparadora Ltda. apurou os seguintes dados do mês:

Itens	**Valores em R$**
Custo da mão de obra	**5.000,00**
Custo de baixa de bens	**1.000,00**
Custo do material aplicado	**4.000,00**
Depreciação de equipamentos operacionais	**300,00**
Despesas financeiras	**500,00**
Imposto sobre serviços	**500,00**
Vendas de serviços	**15.500,00**

Indique a opção que contém o valor correspondente ao lucro bruto.

a) R$ 4.200,00.
b) R$ 4.700,00.
c) R$ 5.000,00.
d) R$ 5.200,00.
e) R$ 5.700,00.

Apuração do custo dos serviços prestados:

CSP = 5.000,00 + 4.000,00 + 300,00 = 9.300,00

Vendas brutas de serviços	15.500,00
Imposto sobre serviços	(500,00)
Vendas líquidas de serviços	15.000,00
Custo dos serviços prestados	(9.300,00)
Lucro bruto	5.700,00

Gabarito

01 - A
02 - C
03 - D
04 - D
05 - B
06 - E

Capítulo 19

Princípios de Contabilidade

19.1 Os princípios e sua observância

Os *Princípios de Contabilidade*, nova denominação dada aos *Princípios Fundamentais de Contabilidade* pela Resolução CFC nº 1.282/10, foram fixados pelo Conselho Federal de Contabilidade por meio da Resolução nº 750/93, cujos dispositivos passamos a comentar.

Resolução CFC nº 750/93

Dispõe sobre os Princípios de Contabilidade (PC).

O Conselho Federal de Contabilidade, no exercício de suas atribuições legais e regimentais,

Considerando a necessidade de prover fundamentação apropriada para interpretação e aplicação das Normas Brasileiras de Contabilidade,

Resolve:

Art. 1º Constituem Princípios de Contabilidade (PC) os enunciados por esta Resolução.

§ 1º A observância dos Princípios de Contabilidade é obrigatória no exercício da profissão e constitui condição de legitimidade das Normas Brasileiras de Contabilidade (NBC).

§ 2º Na aplicação dos Princípios de Contabilidade a situações concretas, a essência das transações deve prevalecer sobre seus aspectos formais.

A Resolução CFC nº 750, de 29 de dezembro de 1993, em sua redação original adotava a denominação "Princípios Fundamentais de Contabilidade". Todavia, com a edição da Resolução CFC nº 1.282, de 28 de maio de 2010, essa denominação foi substituída por "Princípios de Contabilidade", expressão que, segundo o Conselho Federal de Contabilidade, é "suficiente para o perfeito entendimento dos usuários das demonstrações contábeis e dos profissionais da Contabilidade".

Como justificativas para alterar amplamente a Resolução CFC nº 750/93 por meio da Resolução CFC nº 1.282/10, o conselho considerou:

1 - que, por conta do processo de convergência às normas internacionais de contabilidade, o Conselho Federal de Contabilidade emitiu a NBC T 1 – Estrutura Conceitual para a Elaboração e Apresentação das Demonstrações Contábeis, que

discute a aplicabilidade dos Princípios de Contabilidade contidos na Resolução CFC nº 750/93;

2 - a necessidade de manutenção da Resolução CFC nº 750/93, que foi e continua sendo referência para outros organismos normativos e reguladores brasileiros;

3 - a importância do conteúdo doutrinário apresentado na Resolução CFC nº 750/93, que continua sendo, nesse novo cenário convergido, o alicerce para o julgamento profissional na aplicação das Normas Brasileiras de Contabilidade;

4 - que, para assegurar a adequada aplicação das Normas Brasileiras de Contabilidade à luz dos Princípios de Contabilidade, há a necessidade de harmonização dos dois documentos vigentes (Resolução CFC nº 750/93 e NBC T 1);

Na nova redação dada à Resolução CFC nº 750/93, deixou de constar o princípio da atualização monetária, revogado pela Resolução CFC nº 1.282/10.

Na verdade a atualização monetária não foi abolida pela resolução citada, já que passou a ser tratada, dentro do princípio do registro pelo valor original (art. 7º, § 1º, II, "e"), como uma das espécies das variações do custo histórico. Vale dizer, a atualização monetária perdeu o status de princípio, mas continua a ter aplicação como elemento das bases de mensuração dos componentes patrimoniais.

Os profissionais da área contábil são obrigados a adotar, em suas atividades, os conceitos enunciados pela Resolução CFC nº 750/93, sob pena de multa e de suspensão do exercício profissional (art. 11). Além disso, para o contabilista a observância dos princípios significa prestigiar a entidade reguladora de sua profissão, o Conselho Federal de Contabilidade, responsável por baixar as Normas Brasileiras de Contabilidade.

A essência das transações, quer dizer, o que de fato elas representam para o patrimônio, deve predominar sobre seus aspectos formais ou aparentes. Independente da forma jurídica, a Contabilidade deve traduzir primordialmente o efeito econômico da transação. Por exemplo, quando uma entidade adquire bens com financiamento bancário, um artifício empregado pela instituição financeira para garantir o recebimento do valor financiado é a alienação fiduciária em garantia. Desse modo, o bem comprado é transferido para a propriedade da instituição financeira, embora permaneça na posse direta da entidade compradora, que assume a condição de depositária do bem e pode utilizá-lo normalmente. Essa transferência da propriedade é transitória, tornando-se sem efeito após a quitação da dívida. Apesar de o bem, dentro do período de duração do contrato de alienação fiduciária, ser de propriedade da instituição financeira, ele é registrado contabilmente no ativo da entidade compradora, quando da sua entrega pelo vendedor. Nesse caso, prevalece a essência da transação (que se assemelha à compra e venda a prazo) sobre os aspectos formais, ou seja, legais. Se prevalecessem os aspectos formais, o bem deveria estar registrado no ativo da instituição financeira, que é sua proprietária.

19.2 Conceituação, amplitude e enumeração

Art. 2º Os Princípios de Contabilidade representam a essência das doutrinas e teorias relativas à Ciência da Contabilidade, consoante o entendimento predominante nos universos científico e profissional de nosso País. Concernem, pois, à Contabilidade no seu sentido mais amplo de ciência social, cujo objeto é o patrimônio das entidades.

Art. 3º São Princípios de Contabilidade:

I) o da entidade;

II) o da continuidade;

III) o da oportunidade;

IV) o do registro pelo valor original;

~~**V) o da atualização monetária;**~~

VI) o da competência; e

VII) o da prudência.

Por ser uma ciência social, portanto não exata, a Contabilidade necessita de princípios por meio dos quais sejam convencionados critérios uniformes de adoção obrigatória na sua execução. Se, por exemplo, uma empresa adotasse o regime de competência e outra o regime de caixa, seria impraticável a comparação de seus resultados nos períodos considerados. Assim, os princípios funcionam como um padrão a ser seguido por todos os que se ocupam da Contabilidade, pois possibilitam que as técnicas contábeis sejam desenvolvidas uniformemente.

Os princípios são decorrentes da observância da aplicação das técnicas contábeis, da prática contábil, e têm como objetivo tornar as informações contábeis divulgadas uniformes, confiáveis e úteis para o público nelas interessado.

19.3 Princípio da entidade

Art. 4º O Princípio da Entidade reconhece o Patrimônio como objeto da Contabilidade e afirma a autonomia patrimonial, a necessidade da diferenciação de um Patrimônio particular no universo dos patrimônios existentes, independentemente de pertencer a uma pessoa, um conjunto de pessoas, uma sociedade ou instituição de qualquer natureza ou finalidade, com ou sem fins lucrativos. Por consequência, nesta acepção, o Patrimônio não se confunde com aqueles dos seus sócios ou proprietários, no caso de sociedade ou instituição.

Parágrafo único. O Patrimônio pertence à Entidade, mas a recíproca não é verdadeira. A soma ou agregação contábil de patrimônios autônomos não resulta em nova Entidade, mas numa unidade de natureza econômico-contábil.

O objeto da Contabilidade ou assunto do qual ela trata é o patrimônio. É preciso, porém, delimitar-se o patrimônio que será objeto da orientação, do controle e do registro contábeis. Em se tratando de sociedade, é necessário reconhecer diferenças entre o patrimônio dos sócios e o da pessoa jurídica, pois esta e aqueles são sujeitos de direitos e obrigações legais diferentes. Uma ação trabalhista, por exemplo, deve ser proposta pelo empregado contra a pessoa jurídica empregadora, e não contra seus sócios, ainda que eles, por disposição contratual, pratiquem atos em nome da pessoa jurídica.

No caso da pessoa física que desenvolve atividades comerciais, industriais, de produção rural etc., há necessidade da segregação dos bens, direitos e obrigações afetados por essas atividades. A pessoa física que utiliza parte de sua residência na exploração de atividade comercial, a rigor, deve manter registros contábeis separados para o controle dos bens, direitos e obrigações vinculados à atividade empresarial.

Por determinação do Código Civil, o titular de um patrimônio é, necessariamente, pessoa, física ou jurídica, uma vez que só quem tem personalidade pode ser titular de direitos e obrigações jurídicas. Isso explica o fato de o patrimônio pertencer à entidade, mas a entidade não pertencer ao patrimônio. A entidade é o sujeito dos direitos e obrigações que constituem o patrimônio.

A soma ou agregação contábil de patrimônios autônomos não resulta em nova entidade. Da consolidação das demonstrações da controladora e de suas controladas, por exemplo, não surge uma nova entidade, mas apenas uma unidade de natureza econômico-contábil. A unidade decorre do fato de as entidades envolvidas pertencerem a uma mesma pessoa (a sociedade controladora), apesar de serem pessoas distintas do ponto de vista legal, cada uma com seus direitos e obrigações.

19.4 Princípio da continuidade

Art. 5° O Princípio da Continuidade pressupõe que a Entidade continuará em operação no futuro e, portanto, a mensuração e a apresentação dos componentes do patrimônio levam em conta esta circunstância.

Salvo disposição legal, contratual ou evidências em contrário, presume-se que a vida da entidade é contínua e que ela deverá desempenhar suas atividades por um período indeterminado. Pode ocorrer de o contrato ou a lei, em caso excepcional, determinarem o prazo de duração da entidade, ou de as evidências nos levarem à conclusão de que ela não continuará a desenvolver suas operações por muito tempo. É o caso de uma entidade com falência decretada ou em fase de liquidação (situação anterior à extinção da sociedade, em que se promove a realização do ativo e o pagamento do passivo exigível – o acervo líquido, se houver, será dividido entre os acionistas).

Os ativos de uma entidade normalmente sofrem efeitos negativos em função da descontinuidade das suas operações. Para ilustrar, se uma companhia entra em liquidação, como regra, o valor apurado por seus ativos é significativamente menor que o valor normal de realização dos bens, em virtude das circunstâncias em que estão sendo vendidos. O passivo também pode ser afetado. Na liquidação, por exemplo, não há distinção entre dívidas vencidas e vincendas, exceto pelo desconto aplicável ao valor destas.

Se uma entidade trabalha com a presunção de descontinuidade de suas operações, não há sentido na aplicação do princípio da competência no registro das suas transações. O diferimento de uma receita por vários exercícios, por exemplo, não pode ser aplicado a uma entidade que terá suas atividades encerradas no curto prazo. O mais adequado, nesse caso, será a adoção do regime de caixa e a avaliação pelo valor presente.

19.5 Princípio da oportunidade

Art. 6° O Princípio da Oportunidade refere-se ao processo de mensuração e apresentação dos componentes patrimoniais para produzir informações íntegras e tempestivas.

Parágrafo único. A falta de integridade e tempestividade na produção e na divulgação da informação contábil pode ocasionar a perda de sua relevância, por isso é necessário ponderar a relação entre a oportunidade e a confiabilidade da informação.

O princípio da oportunidade exige o registro de todas as variações sofridas pelo patrimônio da entidade no momento em que elas ocorrerem, ainda que sejam considerados valores estimados. Um exemplo é o registro da depreciação. O tempo de vida útil de um bem é baseado numa hipótese mais ou menos fundamentada tecnicamente e dependente de diversos fatores aleatórios. Apesar disso, a depreciação deve ser registrada no momento em que há a perda de valor do bem. Como é difícil determinar o valor exato dessa perda, os cálculos são feitos por estimativas.

A integridade diz respeito à necessidade de os registros serem confiáveis, isto é, sem faltas ou excessos. A tempestividade determina que as variações sejam registradas no momento oportuno, mesmo na hipótese de alguma incerteza de valor.

A informação divulgada fora do momento adequado e/ou que não seja confiável normalmente deixa de ser importante para o público nela interessado. Por exemplo, no mercado de ações o investidor não pode esperar um relatório contábil por muito tempo antes de tomar decisões. Portanto, é preciso haver agilidade na divulgação da informação, sem se perder de vista a segurança quanto a sua veracidade. Neste sentido, é importante agir com precaução para evitar que do uso de estimativas resultem ativos e receitas superestimados e passivos e despesas subestimados, como reza o princípio da prudência (art. 10, parágrafo único).

A esse respeito, eis o que diz o item 43 da Deliberação CVM nº 539/08, que aprova o Pronunciamento Conceitual Básico do CPC que dispõe sobre a Estrutura Conceitual para a Elaboração e Apresentação das Demonstrações Contábeis:

> "Quando há demora indevida na divulgação de uma informação, é possível que ela perca a relevância. A Administração da entidade necessita ponderar os méritos relativos entre a tempestividade da divulgação e a confiabilidade da informação fornecida. Para fornecer uma informação na época oportuna pode ser necessário divulgá-la antes que todos os aspectos de uma transação ou evento sejam conhecidos, prejudicando assim a sua confiabilidade. Por outro lado, se para divulgar a informação a entidade aguardar até que todos os aspectos se tornem conhecidos, a informação pode ser altamente confiável, porém de pouca utilidade para os usuários que tenham tido necessidade de tomar decisões nesse interim. Para atingir o adequado equilíbrio entre a relevância e a confiabilidade, o princípio básico consiste em identificar qual a melhor forma para satisfazer as necessidades do processo de decisão econômica dos usuários."

19.6 Princípio do registro pelo valor original

Art. 7º O Princípio do Registro pelo Valor Original determina que os componentes do patrimônio devem ser inicialmente registrados pelos valores originais das transações, expressos em moeda nacional.

§ 1º As seguintes bases de mensuração devem ser utilizadas em graus distintos e combinadas, ao longo do tempo, de diferentes formas:

I – Custo histórico. Os ativos são registrados pelos valores pagos ou a serem pagos em caixa ou equivalentes de caixa ou pelo valor justo dos recursos que são entregues para adquiri-los na data da aquisição. Os passivos são registrados pelos valores dos recursos que foram recebidos em troca da obrigação ou, em algumas circunstâncias, pelos valores em caixa ou equivalentes de caixa, os quais serão necessários para liquidar o passivo no curso normal das operações; e

II – Variação do custo histórico. Uma vez integrados ao patrimônio, os componentes patrimoniais, ativos e passivos, podem sofrer variações decorrentes dos seguintes fatores:

a) Custo corrente. Os ativos são reconhecidos pelos valores em caixa ou equivalentes de caixa, os quais teriam de ser pagos se esses ativos ou ativos equivalentes fossem adquiridos na data ou no período das demonstrações contábeis. Os passivos são reconhecidos pelos valores em caixa ou equivalentes de caixa, não descontados, que seriam necessários para liquidar a obrigação na data ou no período das demonstrações contábeis;

b) Valor realizável. Os ativos são mantidos pelos valores em caixa ou equivalentes de caixa, os quais poderiam ser obtidos pela venda em uma forma ordenada. Os passivos são mantidos pelos valores em caixa e equivalentes de caixa, não descontados, que se espera seriam pagos para liquidar as correspondentes obrigações no curso normal das operações da Entidade;

c) Valor presente. Os ativos são mantidos pelo valor presente, descontado do fluxo futuro de entrada líquida de caixa que se espera seja gerado pelo item no curso normal das operações da Entidade. Os passivos são mantidos pelo valor presente, descontado do fluxo futuro de saída líquida de caixa que se espera seja necessário para liquidar o passivo no curso normal das operações da Entidade;

d) Valor justo. É o valor pelo qual um ativo pode ser trocado, ou um passivo liquidado, entre partes conhecedoras, dispostas a isso, em uma transação sem favorecimentos; e

e) Atualização monetária. Os efeitos da alteração do poder aquisitivo da moeda nacional devem ser reconhecidos nos registros contábeis mediante o ajustamento da expressão formal dos valores dos componentes patrimoniais.

§ 2° São resultantes da adoção da atualização monetária:

I – a moeda, embora aceita universalmente como medida de valor, não representa unidade constante em termos do poder aquisitivo;

II – para que a avaliação do patrimônio possa manter os valores das transações originais, é necessário atualizar sua expressão formal em moeda nacional, a fim de que permaneçam substantivamente corretos os valores dos componentes patrimoniais e, por consequência, o do Patrimônio Líquido; e

III – a atualização monetária não representa nova avaliação, mas tão somente o ajustamento dos valores originais para determinada data, mediante a aplicação de indexadores ou outros elementos aptos a traduzir a variação do poder aquisitivo da moeda nacional em um dado período.

Os elementos que compõem o patrimônio de uma entidade podem ter origem em transações com os sócios ou com terceiros. São as quantias contratadas nessas transações que representam os valores originais.

No caso de aquisição de um ativo, por exemplo, deve-se adotar o seu custo histórico para efeito de registro, ou seja, o valor pago ou a pagar em dinheiro ou o valor justo dos recursos a serem transferidos ao fornecedor na data da aquisição.

Uma vez integrado ao ativo, o valor do bem (seu custo histórico) pode sofrer variações em razão destes fatores:

Custo corrente – O ativo (um equipamento, por exemplo) inicialmente registrado pelo custo histórico, terá seu valor corrente como sendo o desembolso necessário para adquiri-lo no mercado caso seja tomada como base a data das demonstrações. Todavia, é preciso considerar o ativo no estado em que se encontra, e não o custo de um bem novo igual ou semelhante. De forma idêntica, um passivo registrado contabilmente pelo custo histórico terá valor corrente equivalente ao que seria desembolsado para quitá-lo na data das demonstrações, sem desconto a valor presente.

Valor realizável – Consiste no valor que seria apurado na hipótese de o ativo ser vendido em condições normais. Já o valor realizável (ou exigível) de um passivo é o que seria desembolsado, sem desconto a valor presente, para quitá-lo.

Valor presente – É o valor atual do fluxo futuro de caixa que o ativo vai gerar. É o que acontece, por exemplo, no caso do ajuste a valor presente de contas a receber realizáveis a longo prazo. No caso do passivo é o valor atual dos pagamentos que serão necessários para saldá-lo.

Valor justo – Trata-se do valor pelo qual o ativo poderia ser trocado ou o passivo quitado sem favorecimento entre as partes. Assim, não pode ser um preço acima ou abaixo do mercado, em benefício ou prejuízo de uma das partes, como é possível acontecer nas transações entre pessoas ligadas.

Atualização monetária – Eis aqui o extinto princípio da atualização monetária, agora como um dos critérios para registro das variações do custo histórico.

A atualização monetária não representa aumento real de valor, e sim um mecanismo de manutenção do poder aquisitivo original dos valores registrados contabilmente. Com os efeitos da inflação, se não for adotada a atualização monetária, os valores registrados pela contabilidade deixam de representar o poder de compra original.

Se considerarmos um determinado valor em moeda em duas datas diferentes, teoricamente, o valor em moeda na data 1 terá poder de compra igual a esse valor em moeda na data 2 acrescido da correção monetária. Isso significa que o valor na data 1 e o valor corrigido monetariamente na data 2 deveriam possibilitar a compra dos mesmos bens.

Quanto a alguns bens, o mercado possui mecanismos de atualização. Uma parte significativa da alteração dos preços dos bens no mercado corresponde à correção de seus valores em virtude da inflação. Se imaginarmos essa correção aplicada a todos os bens, verificaremos que ela não representa um aumento real de valor, mas a atualização dos preços em virtude dos efeitos da inflação. O problema é que alguns grupos sociais não conseguem repassar os efeitos da inflação para os preços de seus bens e serviços.

19.7 Princípio da competência

Art. 9º O Princípio da Competência determina que os efeitos das transações e outros eventos sejam reconhecidos nos períodos a que se referem, independentemente do recebimento ou pagamento.

Parágrafo único. O Princípio da Competência pressupõe a simultaneidade da confrontação de receitas e de despesas correlatas.

Conforme o princípio da competência, as receitas e despesas devem ser registradas no período ao qual pertencem, ainda que não tenham sido recebidas ou pagas. Segundo esse raciocínio, a receita de venda é realizada quando da efetiva entrega da mercadoria e a receita de serviço, quando da sua efetiva prestação. Os valores recebidos antecipadamente, por conta da entrega de mercadoria ou prestação futura de serviço, devem ser registrados no passivo exigível.

Por definição, despesa é um sacrifício patrimonial necessário à realização de receita. Trata-se da redução de um ativo ou do aumento de um passivo com a finalidade de gerar receita. Portanto, o resultado deve ser formado pelas receitas realizadas, segundo o regime de competência, e pelas despesas necessárias à geração das receitas correspondentes, vale dizer, pela confrontação das receitas e despesas correlatas. Por exemplo, realizada a receita da venda de mercadoria ou da prestação de serviços, devem ser consideradas incorridas, simultaneamente, as despesas relativas aos custos das mercadorias vendidas ou serviços prestados.

19.8 Princípio da prudência

Art. 10. O Princípio da Prudência determina a adoção do menor valor para os componentes do Ativo e do maior para os do Passivo, sempre que se apresentem alternativas igualmente válidas para a quantificação das mutações patrimoniais que alterem o patrimônio líquido.

Parágrafo único. O Princípio da Prudência pressupõe o emprego de certo grau de precaução no exercício dos julgamentos necessários às estimativas em certas condições de incerteza, no sentido de que ativos e receitas não sejam superestimados e que passivos e despesas não sejam subestimados, atribuindo maior confiabilidade ao processo de mensuração e apresentação dos componentes patrimoniais.

O princípio da prudência deve ser considerado quando o contabilista tiver de avaliar o provável efeito de um evento sobre o patrimônio, diante de duas ou mais alternativas que ele julgue igualmente possíveis de se materializar. Nesse caso, deve ser adotada a opção de que resulte menor valor para o ativo ou maior valor para o passivo exigível. É importante observar que as alternativas consideradas devem ser equivalentes, ou seja, envolver um grau semelhante de incerteza. Se uma for mais provável que a outra, não será o caso da aplicação da opção que resulte em menor ou maior valor, e sim da mais provável. Por exemplo, se a companhia é acionada judicialmente, isso não é suficiente para seu contabilista constituir provisão. Com base na avaliação de casos semelhantes, caso se conclua que a Justiça tende a dar ganho de causa para a empresa, não deverá ser lançada provisão.

A adoção de uma postura prudente na avaliação das hipóteses de incerteza é necessária para se evitar a superavaliação de ativos e receitas, bem como a subavaliação de passivos e despesas.

19.9 Penalidades

Art. 11. A inobservância dos Princípios de Contabilidade constitui infração nas alíneas "c", "d" e "e" do art. 27 do Decreto-Lei nº 9.295, de 27 de maio de 1946, e, quando aplicável, ao Código de Ética Profissional do Contabilista.

O Decreto-lei nº 9.295/46 criou o Conselho Federal de Contabilidade e definiu as atribuições do contador e do técnico em contabilidade.

Nas alíneas "c", "d" e "e" do art. 27, o decreto-lei citado estabelece penas de multa e suspensão do exercício profissional.

Questões comentadas

01. (ACE/Esaf/Adaptada) Assinale a opção correta.

a) Como resultado da observância do princípio da oportunidade, a falta de integridade e tempestividade na produção e na divulgação da informação contábil pode ocasionar a perda de sua relevância, por isso é necessário ponderar a relação entre a oportunidade e a confiabilidade da informação, exceto quanto houver urgência na sua divulgação.

b) O princípio da entidade reconhece que o patrimônio pertence à entidade mas a recíproca não é verdadeira, embora a agregação de patrimônios autônomos resultem em nova entidade.

c) O princípio da prudência determina a adoção do maior valor para os componentes do ativo e do menor valor para os componentes do passivo sempre que se tenham duas alternativas válidas de valor.

d) Notas explicativas são informações adicionais destinadas a esclarecer aspectos relevantes dos demonstrativos contábeis como, por exemplo, os principais critérios de avaliação, os investimentos relevantes e não relevantes em outras sociedades, as taxas de juros e os vencimentos das obrigações de curto e longo prazo.

e) Depreciação linear é o método de depreciação que consiste em dividir o valor do bem depreciável pelo número de anos de sua vida útil, para amortização de seu valor, mediante paulatina transferência para o resultado.

Alternativa A: como resultado da observância do princípio da oportunidade, a falta de integridade e tempestividade na produção e na divulgação da informação contábil pode ocasionar a perda de sua relevância, por isso é necessário ponderar a relação entre a oportunidade e a *confiabilidade* da *informação*, inclusive quando houver urgência na sua divulgação.

Alternativa B: pelo princípio da entidade, a soma ou agregação contábil de patrimônios não resulta em nova entidade, mas numa unidade de natureza econômico-contábil. É o que ocorre, por exemplo, na consolidação das demonstrações da controladora e de suas controladas.

Alternativa C: o princípio da prudência determina a adoção do menor valor para os componentes do ativo e do maior para os do passivo, sempre que se apresentem alternativas igualmente válidas para a quantificação das mutações patrimoniais que alterem o patrimônio líquido.

Alternativa D: as notas explicativas apresentam, entre outros, os principais critérios de avaliação dos elementos do ativo, os investimentos *relevantes*, as taxas de juros e os vencimentos das obrigações de *longo prazo* (Lei nº 6.404/76, art. 176, § 5º).

Alternativa E: a depreciação linear consiste na apropriação ao resultado de cotas de igual valor (cotas constantes) para cada um dos anos de vida útil do bem.

02. (AFRF/Esaf/Adaptada) Abaixo estão cinco assertivas relacionadas com os Princípios de Contabilidade. Assinale a opção que expressa uma afirmação verdadeira.

a) A observância dos Princípios de Contabilidade é obrigatória no exercício da profissão, mas não constitui condição de legitimidade das Normas Brasileiras de Contabilidade.

b) O princípio da entidade reconhece o patrimônio como objeto da Contabilidade e afirma a autonomia patrimonial, exceto no caso de sociedade ou instituição, cujo patrimônio pode confundir-se com o dos sócios ou proprietários.

c) Da observância do princípio da oportunidade resulta que a falta de integridade e tempestividade na produção e na divulgação da informação contábil pode ocasionar a perda de sua relevância, por isso é necessário ponderar a relação entre a oportunidade e a confiabilidade da informação.

d) A apropriação antecipada das prováveis perdas futuras, antes conhecida como convenção do conservadorismo, hoje é determinada pelo princípio da competência.

e) A observância do princípio da continuidade não influencia a aplicação do princípio da competência, pois o valor econômico dos ativos e dos passivos já contabilizados não se altera em função do tempo.

Alternativa A: Falsa. A observância dos Princípios de Contabilidade é obrigatória no exercício da profissão e constitui condição de legitimidade das Normas Brasileiras de Contabilidade, editadas pelo Conselho Federal de Contabilidade, entidade representativa dos contabilistas. A observância dos princípios e a manutenção de métodos ou critérios uniformes permitem, por exemplo, a comparação entre demonstrações de empresas diferentes.

Alternativa B: Falsa. O princípio da entidade reconhece o patrimônio como objeto da Contabilidade e afirma a autonomia patrimonial, a necessidade da diferenciação de um patrimônio particular no universo dos patrimônios existentes, independente de pertencer a uma pessoa, um conjunto de pessoas, uma sociedade ou instituição de qualquer natureza ou finalidade, com ou sem fins lucrativos. Por consequência, nessa acepção, o patrimônio não se confunde com aqueles dos seus sócios ou proprietários, no caso de sociedade ou instituição.

Alternativa C: Verdadeira. O princípio da oportunidade refere-se ao processo de mensuração e apresentação dos componentes patrimoniais para produzir informações íntegras e tempestivas. A falta de integridade e tempestividade na produção e na divulgação da informação contábil pode ocasionar a perda de sua relevância, por isso é necessário ponderar a relação entre a oportunidade e a confiabilidade da informação.

Alternativa E: Falsa. O princípio da continuidade pressupõe que a entidade continuará em operação no futuro. Portanto, a mensuração e a apresentação dos componentes do patrimônio levam em conta esta circunstância, havendo evidente influência na aplicação do princípio da competência e nos demais princípios.

03. (AFC-SFC/Esaf/Adaptada) Abaixo são apresentadas assertivas sobre os enunciados dos Princípios de Contabilidade. Apenas uma dessas frases contém afirmativa verdadeira. As outras apresentam defeitos, incorreções ou imprecisões que as tornam falsas e incorretas.

1 – Sempre que se apresentarem afirmativas igualmente válidas para a quantificação das mutações patrimoniais que alterem o patrimônio líquido, deve ser adotado o menor valor para os componentes do ativo e do passivo.

2 – Na apuração do resultado do período devem ser incluídas todas as receitas recebidas e todas as despesas pagas, sempre simultaneamente quando se correlacionarem, independentemente de terem sido auferidas ou realizadas.

3 – Na classificação e avaliação das mutações patrimoniais pressupõe-se que a entidade continuará em operação no futuro. Logo, a mensuração e a apresentação dos componentes do patrimônio levam em conta essa circunstância.

4 – O patrimônio é o objeto da Contabilidade e pertence à entidade, confundindo-se, apenas, com os patrimônios dos seus sócios ou proprietários, no caso de sociedades ou instituições.

5 – Os componentes do patrimônio devem ser registrados pelos valores originais das transações com o mundo exterior, expressos a valor presente na moeda em que se tiver realizado o negócio ou transação.

6 – Os efeitos da alteração do poder aquisitivo da moeda nacional devem ser reconhecidos nos registros contábeis através do ajustamento da expressão formal dos valores dos componentes patrimoniais, sempre que houver um surto inflacionário.

Das opções acima apresentadas, a única verdadeira é aquela que se refere ao princípio:

a) da atualização monetária.
b) do registro pelo valor original.
c) da entidade.
d) da competência.
e) da continuidade.

Item 1: Errado. Nos termos da Resolução n° 750 do Conselho Federal de Contabilidade, art. 10, o princípio da prudência determina a adoção do menor valor para os componentes do ativo e do maior valor para os do passivo, sempre que se apresentem alternativas igualmente válidas para a quantificação das mutações patrimoniais que alterem o patrimônio líquido. Normalmente, a adoção de menor valor para o ativo e de maior valor para o passivo, em atendimento ao princípio da prudência, envolve a constituição de provisão. Dessa maneira, se o contabilista tem dúvida quanto ao valor a ser destinado à formação de provisão para devedores duvidosos, deve adotar a alternativa que represente maior provisão e, por consequência, menor valor para o ativo. Se um empregado ingressa na Justiça contra a empresa, caso seja provável que ele ganhe a ação, deve ser constituída provisão para o pagamento de indenização trabalhista, aumentando o passivo exigível.

Item 2: Errado. Conforme o princípio da competência, os efeitos das transações e outros eventos devem ser reconhecidos nos períodos a que se referem, independente do recebimento ou pagamento, pressupondo-se a simultaneidade da confrontação de receitas e despesas correlatas. Em oposição ao princípio da competência, na apuração do resultado o regime de caixa considera apenas as receitas recebidas e as despesas pagas. A Lei n° 6.404/76, art. 177, obriga as sociedades anônimas a adotarem o regime de competência.

Item 3: Correto. O princípio da continuidade pressupõe que a entidade continuará em operação no futuro. Portanto, a mensuração e a apresentação dos componentes do patrimônio levam em conta essa circunstância.

Item 4: Errado. De acordo com o princípio da entidade, o patrimônio pertence à entidade, mas a recíproca não é verdadeira. Esse princípio reconhece o patrimônio como o objeto da Contabilidade e afirma a autonomia patrimonial, a necessidade da diferenciação de um patrimônio particular dos demais patrimônios existentes. Dessa forma, no caso da pessoa jurídica, o patrimônio de uma entidade não se confunde com os patrimônios de seus sócios ou proprietários. Mesmo a pessoa física que desenvolve, em seu próprio nome, uma atividade comercial deve segregar contabilmente o patrimônio utilizado na atividade dos demais ativos e passivos de que é titular.

Item 5: Errado. O princípio do registro pelo valor original determina que os componentes do patrimônio devem ser inicialmente registrados pelos valores originais das transações, *expressos em moeda nacional*.

Item 6: Errado. Uma vez integrado ao patrimônio pelo custo histórico, os componentes patrimoniais, ativos e passivos, podem sofrer variações decorrentes, entre outros fatores, da atualização monetária, segundo a qual os efeitos da alteração do poder aquisitivo da moeda nacional devem ser reconhecidos nos registros contábeis mediante o ajustamento da expressão formal dos valores dos componentes patrimoniais. Esse procedimento deve ser adotado independente da existência de surto inflacionário. No entanto, a aplicação de atualização monetária foi sensivelmente prejudicada pela Lei n° 9.249/95, responsável pela extinção da correção monetária do balanço, que era aplicada, entre outras, sobre as contas do patrimônio líquido e sobre diversas contas do ativo.

04. (ISS-RJ/FJG/Adaptada) Conforme preconizado na Resolução n° 750/93, do Conselho Federal de Contabilidade, a falta de integridade e tempestividade na produção e na divulgação da informação contábil pode ocasionar a perda de sua relevância, por isso é necessário ponderar a relação entre a oportunidade e a confiabilidade da informação, em observância ao seguinte princípio:

a) **prudência.**
b) **oportunidade.**
c) **competência.**
d) **continuidade.**

O princípio da oportunidade refere-se ao processo de mensuração e apresentação dos componentes patrimoniais para produzir informações íntegras e tempestivas. A falta de integridade e tempestividade na produção e na divulgação da informação contábil pode ocasionar a perda de sua relevância, por isso é necessário ponderar a relação entre a oportunidade e a confiabilidade da informação.

05. (TCI/CGM-RJ/FJG/Adaptada) O princípio contábil que influencia o valor econômico dos ativos e, em muitos casos, o valor e o vencimento dos passivos é o da:

a) **objetividade.**
b) **continuidade.**
c) **economicidade.**
d) **atualização monetária.**

O princípio da continuidade pressupõe que a entidade continuará em operação no futuro, portanto a mensuração e a apresentação dos componentes do patrimônio levam em conta essa circunstância.

06. (TCI/CGM-RJ/FJG/Adaptada) A falta de integridade e tempestividade na produção e na divulgação da informação contábil pode ocasionar a perda de sua relevância, por isso é necessário ponderar a relação entre a oportunidade e a confiabilidade da informação.

a) **Princípio do registro pelo valor original.**
b) **Princípio da materialidade.**
c) **Princípio da oportunidade.**
d) **Princípio da prudência.**

O princípio da oportunidade refere-se ao processo de mensuração e apresentação dos componentes patrimoniais para produzir informações íntegras e tempestivas.

07. (TCI/CGM-RJ/FJG) Os registros contábeis de determinado ente municipal foram escriturados quatro meses após a ocorrência dos respectivos fatos administrativos. Isso configura desobediência ao princípio contábil denominado:

a) **competência.**
b) **continuidade.**
c) **oportunidade.**
d) **evidenciação.**

A banca examinadora considerou que o princípio da competência teria sido contrariado apenas se os registros relativos às mutações patrimoniais não tivessem sido feitos no exercício correspondente. A oportunidade diz respeito ao momento adequado (à tempestividade).

08. (TRF/Esaf/2003/Adaptada) Com relação aos Princípios de Contabilidade, assinale a opção incorreta.

a) O princípio da prudência determina a adoção do menor valor para os componentes do ativo e do maior para os do passivo, sempre que se apresentem alternativas igualmente válidas para a quantificação das mutações patrimoniais que alterem o patrimônio liquido.

b) O princípio da prudência pressupõe o emprego de certo grau de precaução no exercício dos julgamentos necessários às estimativas em certas condições de incerteza, no sentido de que ativos e receitas não sejam superestimados e que passivos e despesas não sejam subestimados, atribuindo maior confiabilidade ao processo de mensuração e apresentação dos componentes patrimoniais.

c) O princípio da prudência é aplicado à constituição de provisões.

d) O princípio da prudência envolve a adoção de estimativas na apuração de valores de ativos e passivos.

e) O princípio da prudência refere-se ao processo de mensuração e apresentação dos componentes patrimoniais para produzir informações íntegras e tempestivas.

A alternativa E é relativa ao princípio da oportunidade, segundo o qual a falta de integridade e tempestividade na produção e na divulgação da informação contábil pode ocasionar a perda de sua relevância, sendo, por isso, necessário ponderar a relação entre a oportunidade e a confiabilidade da informação.

09. (AFRF/Esaf/2003/Adaptada) Quando o contador registra, no fim do exercício, uma variação cambial para atualizar a dívida em moeda estrangeira; quando faz provisão para crédito de liquidação duvidosa; ou quando faz um lançamento de ajuste do estoque ao preço de mercado está apenas:

a) cumprindo a sua obrigação profissional.

b) executando o regime contábil de competência.

c) cumprindo o princípio da prudência.

d) satisfazendo o princípio da entidade.

e) seguindo a convenção do conservadorismo.

Trata-se de questão recorrente que invariavelmente tem como resposta o princípio da prudência. Todavia, a prudência está presente na escolha do valor a ser apropriado como provisão, diante de alternativas igualmente válidas, enquanto o registro no período ao qual os eventos se referem (exercício da atualização e da venda a prazo) diz respeito à competência. Portanto, a rigor há duas respostas: B e C.

10. (ISS-Fortaleza/Esaf/2003/Adaptada) Assinale o Princípio de Contabilidade que reconhece o patrimônio como objeto da Contabilidade e afirma a autonomia patrimonial e a necessidade de diferenciação de um patrimônio particular no universo dos patrimônios existentes.

a) Entidade.
b) Registro pelo valor original.
c) Prudência.
d) Continuidade.
e) Atualização monetária.

De acordo com a Resolução CFC n° 750/93:

> "Art. 4° O princípio da entidade reconhece o patrimônio como objeto da Contabilidade e afirma a autonomia patrimonial, a necessidade da diferenciação de um patrimônio particular no universo dos patrimônios existentes, independentemente de pertencer a uma pessoa, um conjunto de pessoas, uma sociedade ou instituição de qualquer natureza ou finalidade, com ou sem fins lucrativos. Por consequência, nesta acepção, o patrimônio não se confunde com aqueles dos seus sócios ou proprietários, no caso de sociedade ou instituição."

11. (ISS-Fortaleza/Esaf/2003/Adaptada) Considere as seguintes informações:

– O preço de mercado tende a diminuir, ou seja, o preço dos produtos repostos tem sido sempre menor que os adquiridos anteriormente.

– O estoque inicial apresentava um valor de R$ 300,00, correspondente a 100 unidades do seu único produto para venda.

– No mês foram adquiridas mais 100 unidades ao preço unitário de R$ 2,50 e outras 100 unidades ao preço unitário de R$ 2,00.

– Foram vendidas 250 unidades, no mesmo período.

Baseando-se nos Princípios de Contabilidade da Resolução CFC n° 750/93, e nas informações acima, informe a opção correta que indica o melhor método a ser utilizado na apuração do estoque final.

a) Preço de compra original.
b) Preço individual.
c) Preço médio ponderado.
d) Primeiro a entrar, primeiro a sair.
e) Último a entrar, primeiro a sair.

Diante dos Princípios de Contabilidade, a empresa em questão deve adotar o método de que resulte menor valor para o ativo. Vale dizer, a solução do problema envolve o princípio da prudência, que determina a adoção do menor valor para os componentes do ativo e do maior para os do passivo, sempre que se apresentem alternativas igualmente válidas para a quantificação das mutações patrimoniais que alterem o patrimônio líquido.

Por esse motivo, a solução considerada pela banca envolve o uso do método PEPS. Numa economia em deflação, o uso desse critério de avaliação tem como efeito maior CMV, menor resultado, menor patrimônio líquido e menor estoque final.

12. (ISS-Recife/Esaf/2003/Adaptada) Com relação aos Princípios de Contabilidade, assinale a opção incorreta.

a) O princípio do registro pelo valor original determina que os componentes do patrimônio devem ser inicialmente registrados pelos valores originais das transações, expressos em moeda nacional.

b) Do princípio do registro pelo valor original resulta que, uma vez integrados ao patrimônio pelo custo histórico, os componentes patrimoniais, ativos e passivos, podem sofrer variações.

c) Os efeitos da alteração do poder aquisitivo da moeda nacional devem ser reconhecidos nos registros contábeis mediante o ajustamento da expressão formal dos valores dos componentes patrimoniais.

d) A atualização monetária não representa nova avaliação, mas tão somente o ajustamento dos valores originais para determinada data, mediante a aplicação de indexadores ou outros elementos aptos a traduzir a variação do poder aquisitivo da moeda nacional em um dado período.

e) Do princípio do registro pelo valor original resulta que é inadequada a utilização de qualquer tipo de correção ou atualização monetária.

Para que a avaliação do patrimônio possa manter os valores das transações originais, é necessário atualizar sua expressão formal em moeda nacional, a fim de que permaneçam substantivamente corretos os valores dos componentes patrimoniais e, por consequência, o do patrimônio líquido. Por isso a alternativa E está incorreta.

13. (ISS-Recife/Esaf/2003/Adaptada) Com relação aos Princípios de Contabilidade, assinale a opção incorreta.

a) O princípio da entidade reconhece o patrimônio como objeto da Contabilidade e afirma a autonomia patrimonial, a necessidade da diferenciação de um patrimônio particular no universo dos patrimônios existentes.

b) O princípio do registro pelo valor original determina que os componentes do patrimônio devem ser inicialmente registrados pelos valores originais das transações, expressos em moeda nacional.

c) O princípio da continuidade pressupõe que a entidade continuará em operação no futuro, portanto a mensuração e a apresentação dos componentes do patrimônio levam em conta essa circunstância.

d) O princípio da oportunidade refere-se ao processo de mensuração e apresentação dos componentes patrimoniais para produzir informações íntegras e tempestivas.

e) O princípio da prudência determina que os efeitos das transações e outros eventos sejam reconhecidos nos períodos a que se referem, independente do recebimento ou pagamento.

O enunciado da alternativa incorreta, letra E, é relativo ao princípio da competência.

14. (ISS-Recife/Esaf/2003) Referindo-se aos métodos de avaliação de estoques, considere as seguintes informações:

- **O preço de mercado tende a diminuir, ou seja, o preço dos produtos repostos tem sido sempre menor que o dos produtos adquiridos anteriormente.**
- **O estoque inicial apresentava um valor de R$ 300,00, correspondente a 100 unidades do seu único produto para venda.**
- **No mês foram adquiridas mais 200 unidades ao preço de R$ 2,00 cada; e foram vendidas 250 unidades.**

Indique o saldo final do estoque, se avaliarmos corretamente este item do ativo e o valor do custo das mercadorias vendidas.

Valores em R$

	Estoques	**Custo das mercadorias vendidas**
a)	**100,00**	**600,00**
b)	**110,00**	**590,00**
c)	**120,00**	**580,00**
d)	**130,00**	**570,00**
e)	**150,00**	**550,00**

Diante dos métodos de avaliação tradicionais (PEPS, UEPS e Média Ponderada), a empresa em questão deve adotar aquele de que resulte menor valor para o ativo. Vale dizer, a solução do problema envolve o princípio da prudência, que determina a adoção do menor valor para os componentes do ativo e do maior para os do passivo, sempre que se apresentem alternativas igualmente válidas para a quantificação das mutações patrimoniais que alterem o patrimônio líquido.

Por esse motivo, a solução considerada pela banca envolve o uso do método PEPS. Numa economia em deflação, o uso desse critério de avaliação tem como efeito maior CMV, menor resultado, menor patrimônio líquido e menor estoque final.

Ficha de Controle de Estoques
Descrição: Mercadoria X
Método: PEPS

Data	Histórico	Entradas			Saídas			Saldo		
		Quantid.	Custo Unitário	Custo Total	Quantid.	Custo Unitário	Custo Total	Quantid.	Custo Unitário	Custo Total
	Est. Inicial							100	3,00	300,00
	Compras	200	2,00	400,00				100 200 300	3,00 2,00	300,00 400,00 700,00
	Vendas				100 150	3,00 2,00	300,00 300,00 600,00	50	2,00	100,00

15. (ISS-SP/FCC/2007) Em relação ao princípio contábil da competência, é correto afirmar que

a) o reconhecimento de despesas deve ser efetuado quando houver o efetivo desembolso financeiro por parte da pessoa jurídica que efetuou o gasto.

b) uma despesa é considerada incorrida quando há um surgimento de um ativo, sem o concomitante desaparecimento de um passivo.

c) as perdas involuntárias de ativos por questões fortuitas ou por força maior não devem ser computadas na apuração do resultado do exercício, porque não estão correlacionadas com a realização de receitas.

d) as receitas são consideradas realizadas, nas transações com terceiros, quando estes efetuarem o pagamento.

e) a extinção, mesmo que parcial, de um passivo, sem o desaparecimento concomitante de um ativo, de valor igual ou maior, é considerada realização de receita.

Esta questão é baseada no princípio da competência, nos termos da Resolução CFC nº 750/93, art. 9º:

> "Art. 9º O princípio da competência determina que os efeitos das transações e outros eventos sejam reconhecidos nos períodos a que se referem, independentemente do recebimento ou pagamento.
>
> Parágrafo único. O princípio da competência pressupõe a simultaneidade da confrontação de receitas e de despesas correlatas."

16. (APO/MPOG/Esaf/2010/Adaptada) De acordo com a Resolução nº 750/93, do Conselho Federal de Contabilidade, foram aprovados os seguintes Princípios de Contabilidade: da competência; da prudência; do registro pelo valor original; da oportunidade; da entidade; e da continuidade.

A afirmativa "a todo débito corresponde um crédito de igual valor" se refere ao princípio contábil

a) da prudência.

b) da competência.

c) do registro pelo valor original.

d) da oportunidade.

e) não se refere a nenhum princípio.

Conforme a Resolução CFC nº 750/93, art. 3º, com as alterações da Resolução CFC nº 1.282/10, os Princípios de Contabilidade, num total de 6, são estes: entidade, continuidade, oportunidade, registro pelo valor original, competência e prudência.

A afirmativa "a todo débito corresponde um crédito de igual valor" é originária do método das partidas dobradas, universalmente adotado no registro contábil. A denominação "partidas dobradas" se deve ao fato de o mesmo valor ser indicado duas vezes, a débito e a crédito.

17. (AFRFB/Esaf/2009/Adaptada) O Conselho Federal de Contabilidade (CFC), considerando que a evolução ocorrida na área da ciência contábil reclamava a atualização substantiva e adjetiva de seus princípios, editou a Resolução nº 750/93, e suas alterações, dispondo sobre eles.

Sobre o assunto, abaixo estão escritas cinco frases. Assinale a opção que indica uma afirmativa falsa.

a) A observância dos Princípios de Contabilidade é obrigatória no exercício da profissão e constitui condição de legitimidade das Normas Brasileiras de Contabilidade (NBC).

b) Os Princípios de Contabilidade, por representarem a essência das doutrinas e teorias relativas à ciência da Contabilidade, a ela dizem respeito no seu sentido mais amplo de ciência social, cujo objeto é o patrimônio das entidades.

c) São Princípios de Contabilidade: o da entidade; o da continuidade; o da oportunidade; o do registro pelo valor original; o da competência e o da prudência.

d) O princípio da entidade reconhece o patrimônio como objeto da Contabilidade e afirma a autonomia patrimonial e a desnecessidade da diferenciação de um patrimônio particular no universo dos patrimônios existentes.

e) O patrimônio pertence à entidade, mas a recíproca não é verdadeira. A soma ou agregação contábil de patrimônios autônomos não resulta em nova entidade, mas numa unidade de natureza econômico-contábil.

Em relação à alternativa D, o art. 4º da Resolução CFC nº 750/93 estabelece: "O princípio da entidade reconhece o patrimônio como objeto da Contabilidade e afirma a autonomia patrimonial, a *necessidade da diferenciação de um patrimônio particular no universo dos patrimônios existentes*, independentemente de pertencer a uma pessoa, um conjunto de pessoas, uma sociedade ou instituição de qualquer natureza ou finalidade, com ou sem fins lucrativos. Por consequência, nesta acepção, o patrimônio não se confunde com aqueles dos seus sócios ou proprietários, no caso de sociedade ou instituição".

Gabarito

01 - E
02 - C
03 - E
04 - B
05 - B
06 - C
07 - C
08 - E
09 - C
10 - A
11 - D
12 - E
13 - E
14 - A
15 - E
16 - E
17 - D

Capítulo 20

Demonstrações contábeis – Lei n° 6.404

20.1 Lei das Sociedades por Ações

No caso das sociedades anônimas, as demonstrações contábeis obrigatórias estão previstas na Lei n° 6.404/76 – Lei das Sociedades por Ações. As principais disposições desta lei relacionadas à Contabilidade serão comentadas a partir deste capítulo. Na elaboração das demonstrações das sociedades por cotas de responsabilidade limitada, também deve ser observado o disposto na Lei n° 6.404/76, no que couber.

20.2 Constituição da sociedade anônima

O art. 80 da Lei n° 6.404/76 estabelece que a constituição da companhia, ou sociedade anônima, depende do cumprimento dos seguintes requisitos:

1 - subscrição, pelo menos por duas pessoas, de todas as ações em que se divide o capital social fixado no estatuto;
2 - realização, como entrada, de 10%, no mínimo, do preço de emissão das ações subscritas em dinheiro;
3 - depósito, no Banco do Brasil S.A., ou em outro estabelecimento bancário autorizado pela Comissão de Valores Mobiliários, da parte do capital realizado em dinheiro.

A subscrição representa o compromisso assumido pelo acionista de realizar o capital. Subscrever não significa realizar o capital, mas prometer contribuir para a sua formação. Muito embora a realização do capital possa ser parcial, é exigida a subscrição de 100% das ações.

Observado o limite mínimo em dinheiro de 10% de entrada do preço de emissão das ações subscritas, a realização do capital pode dar-se com contribuições em moeda ou qualquer espécie de bens suscetíveis de avaliação em dinheiro (art. 7°). A Lei das Sociedades por Ações admite, também, que a realização seja em créditos (contas a receber) em nome da sociedade (art. 10).

Exemplo: em 02.01.X1, houve a subscrição de 1.000.000 de ações com o valor nominal de R$ 1,00 cada, tendo os acionistas realizado, no ato, 10% do valor em dinheiro.

Subscrição do capital:

D - Capital a Realizar	
C - Capital Social	1.000.000,00

Realização do capital em dinheiro:

D - Caixa	
C - Capital a Realizar	100.000,00

O depósito do valor realizado em dinheiro deve ser feito pelo fundador no prazo de 5 dias, a partir da data do recebimento das quantias, em nome dos subscritores e a favor da sociedade em organização, que só poderá levantar as quantias depositadas após haver adquirido personalidade jurídica.

Em 04.01.X1, foi efetuado o depósito bancário do valor realizado do capital:

D - Bancos Conta Vinculada	
C - Caixa	100.000,00

O valor depositado só estará disponível após o cumprimento dos atos de constituição da sociedade. Por isso, foi utilizada a conta Bancos Conta Vinculada, que não é de livre movimentação. Caso a sociedade não seja constituída no prazo de 6 meses da data do depósito, o banco deverá restituir as quantias depositadas diretamente aos subscritores.

Em 07.01.X1, após arquivamento e publicação dos atos constitutivos, adquirindo a sociedade personalidade jurídica, o banco liberou o depósito:

D - Bancos Conta Movimento	
C - Bancos Conta Vinculada	100.000,00

Como foram cumpridas as formalidades legais, o valor passa a estar disponível em conta corrente, em nome da companhia.

20.3 Exercício social

De acordo com o art. 175 da Lei das Sociedades por Ações, o exercício social terá a duração de 1 ano, sendo a data do seu término fixada no estatuto. No caso das sociedades por cotas de responsabilidade, a data do término do exercício social é fixada no contrato social.

A duração do exercício social não precisa coincidir com o ano civil (de janeiro a dezembro), podendo iniciar-se em qualquer dia e mês do ano, desde que seja observado o prazo de 12 meses de duração. Assim, podemos ter o seu início em 1° de agosto de um ano civil e o término em 31 de julho do ano civil seguinte, observando-se para os exercícios sociais seguintes igual duração. Se o início do exercício se der em 16 de dezembro, o término ocorrerá em 15 de dezembro do ano civil seguinte. O dia de início do exercício social é coincidente com o dia imediatamente seguinte ao do término.

Há duas exceções na Lei n° 6.404/76 à regra de duração de 1 ano do exercício social:

1 - na constituição da companhia;

2 - nos casos de alteração do estatuto social.

Se a sociedade for constituída em outubro de um determinado ano e o estatuto estabelecer que o término do exercício ocorrerá no último dia de dezembro de cada ano, o primeiro exercício poderá ter a duração de apenas 3 meses, de outubro a dezembro do ano civil de constituição. Opcionalmente, por disposição transitória do estatuto, esse primeiro exercício poderá terminar apenas em dezembro do ano civil seguinte, tendo a duração de 15 meses. Porém, os exercícios seguintes serão iniciados em janeiro e encerrados em dezembro de cada ano.

Se o estatuto original estabelece que o encerramento do exercício ocorrerá em 30 de setembro de cada ano e houver alteração estatutária determinando que a data seja modificada para 31 de dezembro, o primeiro exercício após a mudança poderá ter apenas 3 meses (de outubro a dezembro do mesmo ano civil) ou durar 15 meses (de outubro do 1° exercício após a mudança até dezembro do ano civil seguinte).

Exemplo: a companhia foi constituída em 02.01.X1 e o estatuto fixava o encerramento de cada exercício social em 30 de setembro. O 1° exercício teve duração de 9 meses, de 02 de janeiro a 30 de setembro de X1; o 2° exercício social teve a duração de 12 meses, de 1° de outubro de X1 a 30 de setembro de X2. Em 29.03.X3, o estatuto foi alterado, passando a data de encerramento do exercício social para 31 de dezembro de cada ano civil. O último exercício encerrado de acordo com as regras do antigo estatuto foi de 1°.10.X2 a 30.09.X3. Em razão da alteração estatutária, o exercício social seguinte teve início em 1°.10.X3 e término em 31.12.X3, com a duração de apenas 3 meses.

Como a Lei n° 6.404/76 não especifica se os casos de duração do exercício diferente de 1 ano terão prazo superior ou inferior a 1 ano, entende-se que o prazo poderá ser maior ou menor que 1 ano.

20.4 Demonstrações contábeis obrigatórias

De acordo com o art. 176 da Lei n° 6.404/76 e com as normas da CVM, ao fim de cada exercício social, a diretoria deve fazer elaborar, com base na escrituração comercial, as seguintes demonstrações contábeis, que devem exprimir com clareza a situação do patrimônio da companhia e as mutações ocorridas no exercício:

1 - balanço patrimonial;

2 - demonstração dos lucros ou prejuízos acumulados ou, se companhia aberta, por exigência da CVM, demonstração das mutações do patrimônio líquido;

3 - demonstração do resultado do exercício;

4 - demonstração dos fluxos de caixa, exceto no caso de companhia fechada com patrimônio líquido, na data do balanço, inferior a R$ 2 milhões; e

5 - se companhia aberta, demonstração do valor adicionado.

O CPC 26 também exige a demonstração do resultado abrangente.

Com a edição da Lei n° 11.638, de 28 de dezembro de 2007, a demonstração das origens e aplicações de recursos passou a ser facultativa.

A demonstração de lucros ou prejuízos acumulados (DLPA) pode ser incluída na demonstração das mutações do patrimônio líquido (DMPL), se esta demonstração for elaborada e publicada pela companhia. Como evidencia as variações ocorridas nos saldos das contas do patrimônio líquido, a DMPL expõe, em consequência, as variações na conta de lucros ou prejuízos acumulados. A lei não dispensa propriamente a elaboração da DLPA. Apenas faculta sua inclusão na DMPL, em uma das colunas desta.

Em resumo, consideradas as normas da CVM, são demonstrações obrigatórias para as companhias *abertas*:

1 - balanço patrimonial;

2 - demonstração das mutações do patrimônio líquido;

3 - demonstração do resultado do exercício;
4 - demonstração dos fluxos de caixa; e
5 - demonstração do valor adicionado.

Para as companhias *fechadas*, são demonstrações obrigatórias:

1 - balanço patrimonial;
2 - demonstração dos lucros ou prejuízos acumulados;
3 - demonstração do resultado do exercício;
4 - demonstração dos fluxos de caixa, se o patrimônio líquido, na data do balanço, for superior a R$ 2 milhões.

20.5 Demonstrações comparativas

Para efeitos de comparação e análise, as demonstrações de cada exercício devem ser publicadas com a indicação dos valores correspondentes das demonstrações do exercício anterior. Trata-se de demonstrações comparativas. Assim, ao publicar o balanço do ano 2, a companhia deve apresentar, para efeitos de comparação, os valores do balanço do ano 1 (art. 176, § 1°). Normalmente, os valores das demonstrações são apresentados em colunas: a primeira indica os valores do exercício encerrado e a segunda, os valores do exercício imediatamente anterior.

Balanço Patrimonial em 31.12.X2

Ativo	*X2*	*X1*
Circulante		
Caixa	1.000	200
Bancos Conta Movimento	1.500	300
Duplicatas a Receber	3.000	1.000
Estoques	1.500	500

20.6 Agrupamento de contas semelhantes

Nas demonstrações, as contas semelhantes podem ser agrupadas. Desse modo, se tivermos, por exemplo, no passivo as contas Financiamentos Bancários e Empréstimos Bancários, poderemos agrupá-las, em razão da semelhança.

20.7 Agrupamento de pequenos saldos

Os pequenos saldos podem ser agregados, desde que se indique a sua natureza e não ultrapassem um décimo do valor do respectivo grupo de contas. Exemplo: as disponibilidades, tais como Caixa e Bancos Conta Movimento, podem ser agregadas, observado o limite de 10% do ativo circulante. A Lei das Sociedades por Ações veda, porém, a utilização de designações genéricas como "diversas contas", "credores diversos" ou "contas correntes" (art. 176, § 2°).

20.8 Proposta de destinação dos lucros

Nas demonstrações, devem ser indicados o montante do dividendo por ação do capital social e as demais destinações do lucro líquido do exercício. Todavia, quem decide sobre o destino do lucro líquido do exercício é a assembleia geral ordinária – AGO. Como ela só ocorre após a elaboração das demonstrações contábeis, estas devem registrar a destinação dos lucros de acordo com a proposta dos órgãos da administração, no pressuposto de sua aprovação pela assembléia geral ordinária (art. 176, § 3°). A Comissão de Valores Mobiliários pode, a seu critério, disciplinar de forma diversa esse registro.

20.9 Demonstrações contábeis complementares

As demonstrações contábeis devem ser complementadas por notas explicativas e outros quadros analíticos ou demonstrações contábeis necessários para esclarecimento da situação patrimonial e dos resultados do exercício. Um exemplo de demonstração complementar é o balanço social.

20.10 Notas explicativas

As notas explicativas registram as informações complementares necessárias à interpretação das demonstrações contábeis, além de indicar os atos administrativos relevantes, que eram registrados em contas de compensação antes do advento da Lei n° 6.404/76. Atos administrativos são ocorrências que não provocam alterações no patrimônio. A título de ilustração, a fiança concedida pela companhia num contrato de empréstimo bancário não provoca alteração em seu patrimônio. Entretanto, é um ato administrativo relevante e deve ser objeto de nota explicativa. Se o devedor principal não honrar a dívida, a companhia pode ser chamada a cumprir a obrigação.

As notas explicativas não são uma demonstração, e sim observações necessárias ao melhor entendimento das demonstrações contábeis, das quais funcionam como uma espécie de acessório. As notas explicativas são parte integrante das demonstrações contábeis.

De acordo com a Lei das S/A, as notas explicativas devem:

1 - apresentar informações sobre a base de preparação das demonstrações financeiras e das práticas contábeis específicas selecionadas e aplicadas para negócios e eventos significativos;

2 - divulgar as informações exigidas pelas práticas contábeis adotadas no Brasil que não estejam apresentadas em nenhuma outra parte das demonstrações financeiras;

3 - fornecer informações adicionais não indicadas nas próprias demonstrações financeiras e consideradas necessárias para uma apresentação adequada; e

4 - indicar:

   a) os principais critérios de avaliação dos elementos patrimoniais, especialmente estoques, dos cálculos de depreciação, amortização e exaustão, de constituição de provisões para encargos ou riscos, e dos ajustes para atender a perdas prováveis na realização de elementos do ativo;

   b) os investimentos em outras sociedades, quando relevantes (art. 247, parágrafo único);

   c) o aumento de valor de elementos do ativo resultante de novas avaliações (art. 182, § 3° – ajustes de avaliação patrimonial);

d) os ônus reais constituídos sobre elementos do ativo, as garantias prestadas a terceiros e outras responsabilidades eventuais ou contingentes;

e) a taxa de juros, as datas de vencimento e as garantias das obrigações a longo prazo;

f) o número, espécies e classes das ações do capital social;

g) as opções de compra de ações outorgadas e exercidas no exercício;

h) os ajustes de exercícios anteriores (art. 186, § 1°); e

i) os eventos subsequentes à data de encerramento do exercício que tenham, ou possam vir a ter, efeito relevante sobre a situação financeira e os resultados futuros da companhia.

20.11 Modificação de métodos ou critérios contábeis

As demonstrações contábeis do exercício em que houver modificação de métodos ou critérios contábeis, de efeitos relevantes, devem indicá-la em nota explicativa e ressaltar esses efeitos, principalmente em termos de valor (art. 177, § 1°).

A uniformidade de critérios contábeis é fundamental para a comparação das demonstrações de exercícios diferentes. A mudança de critérios (com a consequente quebra de uniformidade) de que resulte efeitos relevantes, principalmente em termos de valores, obriga a companhia a indicar o fato em nota explicativa e a ressaltar os efeitos da mudança. Dessa forma, se a empresa adotava o método PEPS, mas no último exercício encerrado utilizou a média ponderada, cabe-lhe a menção do fato em nota explicativa, com a apresentação dos efeitos, inclusive em termos de valores, sobre os estoques e os resultados.

20.12 Comissão de Valores Mobiliários – CVM

Além da Lei n° 6.404/76, as demonstrações contábeis das companhias abertas devem observar as normas expedidas pela Comissão de Valores Mobiliários, que é uma autarquia federal. A CVM é órgão normativo do mercado de títulos e valores mobiliários emitidos por sociedades anônimas que negociem seus títulos com o público.

Entre outros, são valores mobiliários sujeitos à fiscalização da CVM:

1 - ações, debêntures e bônus de subscrição;

2 - certificados de depósito de valores mobiliários;

3 - notas comerciais;

4 - cotas de fundos de investimento em valores mobiliários.

20.13 Responsáveis pelas demonstrações contábeis

As demonstrações contábeis são assinadas pelos administradores e por contabilistas legalmente habilitados (art. 177, § 4°). A administração é responsável pela elaboração das demonstrações contábeis, ao passo que os contabilistas que as assinam têm a responsabilidade técnica. Na verdade, a responsabilidade pelas demonstrações perante terceiros é da companhia, uma vez que os administradores são órgãos por meio dos quais a sociedade atua, ou melhor, eles externam a vontade da companhia.

Os contabilistas legalmente habilitados são os contadores e/ou técnicos em contabilidade registrados no Conselho Regional de Contabilidade. A lei não faz restrição quanto ao profissional que assume a responsabilidade técnica pelas demonstrações, admitindo que elas sejam assinadas por técnico em contabilidade.

Contador é o profissional com graduação em ciências contábeis que exerce atividades na área contábil, enquanto técnico em contabilidade é o profissional com formação de nível médio que pode desempenhar quase todas as atividades exercidas pelo contador. Auditoria independente, auditoria interna e perícia contábil são exceções a esta regra. Apenas os contadores podem exercê-las.

20.14 Documentos da administração

Os administradores devem comunicar, até 1 mês antes da data marcada para a realização da assembléia geral ordinária, por anúncios publicados 3 vezes, no mínimo, que se acham à disposição dos acionistas estes documentos:

1 - relatório da administração sobre os negócios sociais e os principais fatos administrativos do exercício findo;
2 - cópia das demonstrações financeiras;
3 - parecer dos auditores independentes, se houver;
4 - parecer do conselho fiscal, inclusive votos dissidentes, se houver; e
5 - demais documentos pertinentes a assuntos incluídos na ordem do dia.

Os anúncios devem indicar o local ou locais onde os acionistas poderão obter cópias desses documentos, que serão remetidas aos acionistas que as pedirem por escrito.

Os documentos citados, à exceção dos constantes dos itens 4 e 5 anteriores, devem ser publicados até 5 dias, pelo menos, antes da data marcada para a realização da assembléia geral. Todavia, se ela reunir a totalidade dos acionistas, poderá considerar sanada a falta de publicação dos anúncios ou a inobservância dos prazos para isso; mas é obrigatória a publicação dos documentos antes da realização da assembléia. A publicação dos anúncios é dispensada quando os documentos já mencionados são publicados até 1 mês antes da data marcada para a realização da assembléia geral ordinária.

Os administradores da companhia, ou ao menos um deles, e o auditor independente, se houver, deverão estar presentes à assembléia para atender a pedidos de esclarecimentos de acionistas, mas os administradores não poderão votar, como acionistas ou procuradores, os documentos em questão.

A aprovação, sem reserva, das demonstrações financeiras e das contas exonera de responsabilidade os administradores e fiscais, salvo erro, dolo, fraude ou simulação.

Se a assembléia aprovar as demonstrações financeiras com modificação no montante do lucro do exercício ou no valor das obrigações da companhia, os administradores terão de promover, dentro de 30 dias, a republicação das demonstrações, com as retificações deliberadas pela assembléia. Se a destinação dos lucros proposta pelos órgãos de administração não lograr aprovação, as modificações introduzidas constarão da ata da assembléia. A ata da assembléia geral ordinária deve ser arquivada no registro do comércio e publicada.

20.15 Sociedades de grande porte

A Lei nº 11.638/07 estendeu às sociedades de grande porte, ainda que não constituídas sob a forma de S.A., as disposições da Lei nº 6.404/76 relativas à escrituração e elaboração de demonstrações contábeis e à obrigatoriedade de auditoria por auditor independente registrado na CVM, entendendo que essas empresas, por sua importância no cenário econômico e social, devem ter nível de abertura de informações similar ao das companhias abertas. Considera-se de grande porte, para esses efeitos, a sociedade ou conjunto de sociedades sob controle comum que tiver, no exercício social anterior, ativo total superior a R$ 240 milhões ou receita bruta anual superior a R$ 300 milhões.

20.16 Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC)

O CPC foi criado pela Resolução nº 1.055/05 do Conselho Federal de Contabilidade com o objetivo de estudar, preparar e emitir pronunciamentos técnicos sobre procedimentos de contabilidade e divulgar informações dessa natureza para permitir a emissão de normas pela entidade reguladora brasileira, visando à centralização e uniformização do seu processo de produção, considerando a convergência da Contabilidade brasileira aos padrões internacionais.

O fundamento legal para a adoção de orientações técnicas do CPC pelas entidades reguladoras é a Lei nº 6.385/76, cujo art. 10-A estabelece:

> "Art. 10-A. A Comissão de Valores Mobiliários, o Banco Central do Brasil e demais órgãos e agências reguladoras poderão celebrar convênio com entidade que tenha por objeto o estudo e a divulgação de princípios, normas e padrões de contabilidade e de auditoria, podendo, no exercício de suas atribuições regulamentares, adotar, no todo ou em parte, os pronunciamentos e demais orientações técnicas emitidas."

Como se pode constatar no texto do artigo em questão, a observância dos pronunciamentos do CPC por órgãos e agências reguladoras é facultativa. Além disso, seus atos podem ser adotados apenas parcialmente.

Portanto, entidades como a CVM não são obrigadas a acatar as orientações técnicas do CPC. Em outras palavras, elas somente se tornam obrigatórias para as empresas quando convertidos em norma pela CVM, CFC, Bacen, Susep etc., conforme o segmento econômico envolvido.

20.17 Estrutura Conceitual para Elaboração e Apresentação das Demonstrações

Com a edição da Deliberação 539, de 14 março de 2008, a CVM revogou sua Deliberação nº 29/86, que estabelecia a Estrutura Conceitual Básica da Contabilidade. Muito embora uma revogue a outra, o conteúdo da norma revogada continua atual, uma vez que, de fato, pouca coisa mudou com a nova norma. A Deliberação CVM nº 29/86 fixava uma hierarquia dentro da qual conviviam postulados, princípios e convenções contábeis. Já a Deliberação CVM nº 539/08 aprovou o Pronunciamento Conceitual Básico do Comitê de Pronunciamentos Contábeis que dispõe sobre a Estrutura Conceitual para a Elaboração e Apresentação das Demonstrações Contábeis, na qual postulados, princípios e convenções contábeis são genericamente chamados de Pressupostos Básicos e Características Qualitativas das Informações Contábeis.

Continua em vigor a Resolução do Conselho Federal de Contabilidade de nº 750/93, que trata dos Princípios Fundamentais de Contabilidade. Todavia, para unificar esse tema, o CPC deve emitir pronunciamento, em breve, reunindo todas as disposições relativas a essa matéria.

Eis o texto da Deliberação CVM nº 539/08.

DELIBERAÇÃO CVM Nº 539, DE 14 DE MARÇO DE 2008

Aprova o Pronunciamento Conceitual Básico do CPC que dispõe sobre a Estrutura Conceitual para a Elaboração e Apresentação das Demonstrações Contábeis.

A presidente da Comissão de Valores Mobiliários – CVM torna público que o Colegiado, em reunião realizada em 11 de março de 2008, com fundamento nos §§ 3º e 5º do art. 177 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, combinado com os incisos II e IV do § 1º do art. 22 da Lei nº 6.385, de 7 de dezembro de 1976, e considerando a importância e a obrigatoriedade, especialmente para as companhias abertas, de que as normas contábeis brasileiras sejam convergentes com as normas contábeis internacionais;

DELIBEROU:

I - aprovar e tornar obrigatório, para as companhias abertas, o Pronunciamento Conceitual Básico anexo à presente Deliberação, que dispõe sobre a Estrutura Conceitual para a Elaboração e Apresentação das Demonstrações Contábeis, emitido pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis – CPC;

II - revogar a Deliberação CVM nº 29, de 5 de fevereiro de 1986; e

III - que esta Deliberação entra em vigor na data da sua publicação no Diário Oficial da União, aplicando-se aos exercícios encerrados a partir de dezembro de 2008.

COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS – CPC

PRONUNCIAMENTO CONCEITUAL BÁSICO

ESTRUTURA CONCEITUAL PARA A ELABORAÇÃO E APRESENTAÇÃO DAS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS

Correlação às Normas Internacionais de Contabilidade – "Estrutura para a Preparação e a Apresentação das Demonstrações Contábeis" (*Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statements*) – (IASB)

PRONUNCIAMENTO

Conteúdo	Item
Prefácio	
Introdução	
Finalidade	1 – 4
Alcance	5 – 8
Usuários e suas necessidades de informação	9 – 11
O Objetivo das demonstrações contábeis	12 – 14
Posição patrimonial e financeira, desempenho e mutações na posição financeira	15 – 20
Notas explicativas e demonstrações suplementares	21
Pressupostos básicos	
Regime de competência	22
Continuidade	23
Características qualitativas das demonstrações contábeis	24
Compreensibilidade	25
Relevância	26 – 28
Materialidade	29 – 30
Confiabilidade	31 – 32
Representação adequada	33 – 34
Primazia da essência sobre a forma	35
Neutralidade	36
Prudência	37
Integridade	38
Comparabilidade	39 – 42
Limitações na relevância e na confiabilidade das informações	
Tempestividade	43
Equilíbrio entre custo e benefício	44
Equilíbrio entre características qualitativas	45
Visão verdadeira e apropriada	46
Elementos das demonstrações contábeis	47 – 48
Posição patrimonial e financeira	49 – 52
Ativos	53 – 59
Passivos	60 – 64
Patrimônio líquido	65 – 68
Desempenho	69 – 73
Receitas	74 – 77
Despesas	78 – 80
Ajustes para manutenção do capital	81
Reconhecimento dos elementos das demonstrações contábeis	82 – 84

Probabilidade de realização de benefício econômico futuro 85
Confiabilidade da mensuração 86 – 88
Reconhecimento de ativos 89 - 90
Reconhecimento de passivos 91
Reconhecimento de receitas 92 – 93
Reconhecimento de despesas 94 – 98
Mensuração dos elementos das demonstrações contábeis 99 – 101

Conceitos de capital e manutenção de capital

Conceitos de capital 102 – 103
Conceitos de manutenção do capital e determinação do lucro 104 – 110

Prefácio

As demonstrações contábeis são preparadas e apresentadas para usuários externos em geral, tendo em vista suas finalidades distintas e necessidades diversas. Governos, órgãos reguladores ou autoridades fiscais, por exemplo, podem especificamente determinar exigências para atender a seus próprios fins. Essas exigências, no entanto, não devem afetar as demonstrações contábeis preparadas segundo esta Estrutura Conceitual.

Demonstrações contábeis preparadas sob a égide desta Estrutura Conceitual objetivam fornecer informações que sejam úteis na tomada de decisões e avaliações por parte dos usuários em geral, não tendo o propósito de atender finalidade ou necessidade específica de determinados grupos de usuários.

As demonstrações contábeis preparadas com tal finalidade satisfazem as necessidades comuns da maioria dos seus usuários, uma vez que quase todos eles utilizam essas demonstrações contábeis para a tomada de decisões econômicas, tais como:

(a) decidir quando comprar, manter ou vender um investimento em ações;

(b) avaliar a Administração quanto à responsabilidade que lhe tenha sido conferida, qualidade de seu desempenho e prestação de contas;

(c) avaliar a capacidade da entidade de pagar seus empregados e proporcionar-lhes outros benefícios;

(d) avaliar a segurança quanto à recuperação dos recursos financeiros emprestados à entidade;

(e) determinar políticas tributárias;

(f) determinar a distribuição de lucros e dividendos;

(g) preparar e usar estatísticas da renda nacional; ou

(h) regulamentar as atividades das entidades.

As demonstrações contábeis são mais comumente preparadas segundo modelo contábil baseado no custo histórico recuperável e no conceito da manutenção do capital financeiro nominal.

Outros modelos e conceitos podem ser considerados mais apropriados para atingir o objetivo de proporcionar informações que sejam úteis para tomada de decisões econômicas, embora não haja presentemente consenso nesse sentido.

Esta Estrutura Conceitual foi desenvolvida de forma a ser aplicável a uma gama de modelos contábeis e conceitos de capital e sua manutenção.

Pronunciamentos Conceituais Complementares serão emitidos.

Introdução

Finalidade

1. Esta Estrutura Conceitual estabelece os conceitos que fundamentam a preparação e a apresentação de demonstrações contábeis destinadas a usuários externos. A finalidade desta Estrutura Conceitual é:

   (a) dar suporte ao desenvolvimento de novos Pronunciamentos Técnicos e à revisão de Pronunciamentos existentes quando necessário;

   (b) dar suporte aos responsáveis pela elaboração das demonstrações contábeis na aplicação dos Pronunciamentos Técnicos e no tratamento de assuntos que ainda não tiverem sido objeto de Pronunciamentos Técnicos;

   (c) auxiliar os auditores independentes a formar sua opinião sobre a conformidade das demonstrações contábeis com os Pronunciamentos Técnicos;

   (d) apoiar os usuários das demonstrações contábeis na interpretação de informações nelas contidas, preparadas em conformidade com os Pronunciamentos Técnicos; e

   (e) proporcionar, àqueles interessados, informações sobre o enfoque adotado na formulação dos Pronunciamentos Técnicos.

2. Esta Estrutura Conceitual não define normas ou procedimentos para qualquer questão particular sobre aspectos de mensuração ou divulgação.

3. Não deverá haver conflito entre o estabelecido nesta Estrutura Conceitual e qualquer Pronunciamento Técnico.

4. Esta Estrutura Conceitual será revisada de tempos em tempos com base na experiência decorrente de sua utilização.

Alcance

5. Esta Estrutura Conceitual aborda:

   (a) o objetivo das demonstrações contábeis;

   (b) as características qualitativas que determinam a utilidade das informações contidas nas demonstrações contábeis;

   (c) a definição, o reconhecimento e a mensuração dos elementos que compõem as demonstrações contábeis; e

   (d) os conceitos de capital e de manutenção do capital.

6. Esta Estrutura Conceitual trata das demonstrações contábeis para fins gerais (daqui por diante designadas como "demonstrações contábeis"), inclusive das demonstrações contábeis consolidadas. Tais demonstrações contábeis são preparadas e apresentadas pelo menos anualmente e visam atender às necessidades comuns de informações de um grande número de usuários. Alguns desses usuários talvez necessitem de informações, e tenham o poder de obtê-las, além daquelas contidas nas demonstrações contábeis. Muitos usuários, todavia, têm de confiar nas demonstrações contábeis como a principal fonte de informações financeiras. Tais demonstrações, portanto, devem ser preparadas e apresentadas tendo em vista essas necessidades. Estão fora do alcance desta Estrutura Conceitual informações financeiras elaboradas para fins especiais, como, por exemplo, aquelas incluídas em prospectos para lançamentos de ações no mercado e ou elaboradas exclusivamente para fins fiscais. Não obstante, esta Estrutura Conceitual pode ser aplicada na preparação dessas demonstrações para fins especiais, quando as exigências de tais demonstrações o permitirem.

7. As demonstrações contábeis são parte integrante das informações financeiras divulgadas por uma entidade. O conjunto completo de demonstrações contábeis inclui, normalmente, o balanço patrimonial, a demonstração do resultado, a demonstração das mutações na posição financeira (demonstração dos fluxos de caixa, de origens e aplicações de recursos ou alternativa reconhecida e aceitável), a demonstração das mutações do patrimônio líquido, notas explicativas e outras demonstrações e material explicativo que são parte integrante dessas demonstrações contábeis. Podem também incluir quadros e informações suplementares baseados ou originados de demonstrações contábeis que se espera sejam lidos em conjunto com tais demonstrações. Tais quadros e informações suplementares podem conter, por exemplo, informações financeiras sobre segmentos ou divisões industriais ou divisões situadas em diferentes locais e divulgações sobre os efeitos das mudanças de preços. As demonstrações contábeis não incluem, entretanto, itens como relatórios da administração, relatórios do presidente da entidade, comentários e análises gerenciais e itens semelhantes que possam ser incluídos em um relatório anual ou financeiro.

8. Esta Estrutura Conceitual se aplica às demonstrações contábeis de todas as entidades comerciais, industriais e outras de negócios que reportam, sejam no setor público ou no setor privado. Entidade que reporta é aquela para a qual existem usuários que se apóiam em suas demonstrações contábeis como fonte principal de informações patrimoniais e financeiras sobre a entidade.

Usuários e suas necessidades de informação

9. Entre os usuários das demonstrações contábeis incluem-se investidores atuais e potenciais, empregados, credores por empréstimos, fornecedores e outros credores comerciais, clientes, governos e suas agências e o público. Eles usam as demonstrações contábeis para satisfazer algumas das suas diversas necessidades de informação. Essas necessidades incluem:

   (a) *Investidores*. Os provedores de capital de risco e seus analistas que se preocupam com o risco inerente ao investimento e o retorno que ele produz. Eles necessitam de informações para ajudá-los a decidir se devem comprar, manter ou vender investimentos. Os acionistas também estão interessados em informações que os habilitem a avaliar se a entidade tem capacidade de pagarem dividendos.

   (b) *Empregados*. Os empregados e seus representantes estão interessados em informações sobre a estabilidade e a lucratividade de seus empregadores. Também se interessam por informações que lhes permitam avaliar a capacidade que tem a entidade de prover sua remuneração, seus benefícios de aposentadoria e suas oportunidades de emprego.

(c) *Credores por empréstimos*. Estes estão interessados em informações que lhes permitam determinar a capacidade da entidade em pagar seus empréstimos e os correspondentes juros no vencimento.

(d) *Fornecedores e outros credores comerciais*. Os fornecedores e outros credores estão interessados em informações que lhes permitam avaliar se as importâncias que lhes são devidas serão pagas nos respectivos vencimentos. Os credores comerciais provavelmente estarão interessados em uma entidade por um período menor do que os credores por empréstimos, a não ser que dependam da continuidade da entidade como um cliente importante.

(e) *Clientes*. Os clientes têm interesse em informações sobre a continuidade operacional da entidade, especialmente quando têm um relacionamento a longo-prazo com ela, ou dela dependem como fornecedor importante.

(f) *Governo e suas agências*. Os governos e suas agências estão interessados na destinação de recursos e, portanto, nas atividades das entidades. Necessitam também de informações a fim de regulamentar as atividades das entidades, estabelecer políticas fiscais e servir de base para determinar a renda nacional e estatísticas semelhantes.

(g) *Público*. As entidades afetam o público de diversas maneiras. Elas podem, por exemplo, fazer contribuição substancial à economia local de vários modos, inclusive empregando pessoas e utilizando fornecedores locais. As demonstrações contábeis podem ajudar o público fornecendo informações sobre a evolução do desempenho da entidade e os desenvolvimentos recentes.

10. Embora nem todas as necessidades de informações desses usuários possam ser satisfeitas pelas demonstrações contábeis, há necessidades que são comuns a todos os usuários. Como os investidores contribuem com o capital de risco para a entidade, o fornecimento de demonstrações contábeis que atendam às suas necessidades também atenderá à maior parte das necessidades de informação de outros usuários.

11. A Administração da entidade tem a responsabilidade primária pela preparação e apresentação das suas demonstrações contábeis. A Administração também está interessada nas informações contidas nas demonstrações contábeis, embora tenha acesso a informações adicionais que contribuem para o desempenho das suas responsabilidades de planejamento, tomada de decisões e controle. A Administração tem o poder de estabelecer a forma e o conteúdo de tais informações adicionais a fim de atender às suas próprias necessidades. A forma de divulgação de tais informações, entretanto, está fora do alcance desta Estrutura Conceitual. Não obstante, as demonstrações contábeis divulgadas são baseadas em informações utilizadas pela Administração sobre a posição patrimonial e financeira, o desempenho e as mutações na posição financeira da entidade.

O objetivo das Demonstrações Contábeis

12. O objetivo das demonstrações contábeis é fornecer informações sobre a posição patrimonial e financeira, o desempenho e as mudanças na posição financeira da entida-

de, que sejam úteis a um grande número de usuários em suas avaliações e tomadas de decisão econômica.

13. Demonstrações contábeis preparadas de acordo com o item 12 atendem às necessidades comuns da maioria dos usuários. Entretanto, as demonstrações contábeis não fornecem todas as informações que os usuários possam necessitar, uma vez que elas retratam os efeitos financeiros de acontecimentos passados e não incluem, necessariamente, informações não financeiras.

14. Demonstrações contábeis também objetivam apresentar os resultados da atuação da Administração na gestão da entidade e sua capacitação na prestação de contas quanto aos recursos que lhe foram confiados. Aqueles usuários que desejam avaliar a atuação ou prestação de contas da Administração fazem-no com a finalidade de estar em condições de tomar decisões econômicas que podem incluir, por exemplo, manter ou vender seus investimentos na entidade ou reeleger ou substituir a Administração.

Posição Patrimonial e Financeira, Desempenho e Mutações na Posição Financeira

15. As decisões econômicas que são tomadas pelos usuários das demonstrações contábeis requerem uma avaliação da capacidade que a entidade tem para gerar caixa e equivalentes de caixa, e da época e grau de certeza dessa geração. Em última análise, essa capacidade determina, por exemplo, se a entidade poderá pagar seus empregados e fornecedores, os juros e amortizações dos seus empréstimos e fazer distribuições de lucros aos seus acionistas. Os usuários poderão melhor avaliar essa capacidade de gerar caixa e equivalentes de caixa se lhes forem fornecidas informações que focalizem a posição patrimonial e financeira, o resultado e as mutações na posição financeira da entidade.

16. A posição patrimonial e financeira da entidade é afetada pelos recursos econômicos que ela controla, sua estrutura financeira, sua liquidez e solvência, e sua capacidade de adaptação às mudanças no ambiente em que opera. As informações sobre os recursos econômicos controlados pela entidade e a sua capacidade, no passado, de modificar esses recursos são úteis para prever a capacidade que a entidade tem de gerar caixa e equivalentes de caixa no futuro. Informações sobre a estrutura financeira são úteis para prever as futuras necessidades de financiamento e como os lucros futuros e os fluxos de caixa serão distribuídos entre aqueles que têm participação na entidade; são também úteis para ajudar a avaliar a probabilidade de que a entidade seja bem-sucedida no levantamento de financiamentos adicionais. As informações sobre liquidez e solvência são úteis para prever a capacidade que a entidade tem de cumprir com seus compromissos financeiros nos respectivos vencimentos. Liquidez se refere à disponibilidade de caixa no futuro próximo, após considerar os compromissos financeiros do respectivo período. Solvência se refere á disponibilidade de caixa no longo prazo para cumprir os compromissos financeiros nos respectivos vencimentos.

17. As informações referentes ao desempenho da entidade, especialmente a sua rentabilidade, são requeridas com a finalidade de avaliar possíveis mudanças necessárias na composição dos recursos econômicos que provavelmente serão controlados pela entidade. As informações sobre as variações nos resultados são importantes nesse sentido. As informações sobre os resultados são úteis para prever a capacidade que a entidade tem de gerar fluxos de caixa a partir dos recursos atualmente controlados por ela. Também é útil para a avaliação da eficácia com que a entidade poderia usar recursos adicionais.

18. As informações referentes às mutações na posição financeira da entidade são úteis para avaliar as suas atividades de investimento, de financiamento e operacionais du-

rante o período abrangido pelas demonstrações contábeis. Essas informações são úteis para fornecer ao usuário uma base para avaliar a capacidade que a entidade tem de gerar caixa e equivalentes de caixa e as suas necessidades de utilização desses recursos. Na elaboração de uma demonstração das mutações na posição financeira, os fundos podem ser definidos de várias maneiras, tais como recursos financeiros totais, capital circulante líquido, ativos líquidos ou caixa. Nesta Estrutura Conceitual não foi feita nenhuma tentativa de especificar uma definição de fundos.

19. As informações sobre a posição patrimonial e financeira são principalmente fornecidas pelo balanço patrimonial. As informações sobre o desempenho são basicamente fornecidas na demonstração do resultado. As informações sobre as mutações na posição financeira são fornecidas nas demonstrações contábeis por meio de uma demonstração em separado, tal como a de fluxos de caixa, de origens e aplicações de recursos etc.

20. As partes componentes das demonstrações contábeis se inter-relacionam porque refletem diferentes aspectos das mesmas transações ou outros eventos. Embora cada demonstração apresente informações que são diferentes das outras, nenhuma provavelmente se presta a um único propósito, nem fornece todas as informações necessárias para necessidades específicas dos usuários. Por exemplo, uma demonstração do resultado fornece um retrato incompleto do desempenho da entidade, a não ser que seja usada em conjunto com o balanço patrimonial e a demonstração das mutações na posição financeira.

Notas Explicativas e Demonstrações Suplementares

21. As demonstrações contábeis também englobam notas explicativas, quadros suplementares e outras informações. Por exemplo, poderão conter informações adicionais que sejam relevantes às necessidades dos usuários sobre itens constantes do balanço patrimonial e da demonstração do resultado. Poderão incluir divulgações sobre os riscos e incertezas que afetem a entidade e quaisquer recursos e/ou obrigações para os quais não exista obrigatoriedade de serem reconhecidos no balanço patrimonial (tais como reservas minerais). Informações sobre segmentos industriais ou geográficos e o efeito de mudanças de preços sobre a entidade podem também ser fornecidos sob a forma de informações suplementares.

Pressupostos Básicos

Regime de Competência

22. A fim de atingir seus objetivos, demonstrações contábeis são preparadas conforme o regime contábil de competência. Segundo esse regime, os efeitos das transações e outros eventos são reconhecidos quando ocorrem (e não quando caixa ou outros recursos financeiros são recebidos ou pagos) e são lançados nos registros contábeis e reportados nas demonstrações contábeis dos períodos a que se referem. As demonstrações contábeis preparadas pelo regime de competência informam aos usuários não somente sobre transações passadas envolvendo o pagamento e recebimento de caixa ou outros recursos financeiros, mas também sobre obrigações de pagamento no futuro e sobre recursos que serão recebidos no futuro. Dessa forma, apresentam informações sobre transações passadas e outros eventos que sejam as mais úteis aos usuários na tomada de decisões econômicas. O regime de competência pressupõe a confrontação entre receitas e despesas que é destacada nos itens 95 e 96.

Continuidade

23. As demonstrações contábeis são normalmente preparadas no pressuposto de que a entidade continuará em operação no futuro previsível. Dessa forma, presume-se que a entidade não tem a intenção nem a necessidade de entrar em liquidação, nem reduzir materialmente a escala das suas operações; se tal intenção ou necessidade existir, as demonstrações contábeis terão que ser preparadas numa base diferente e, nesse caso, tal base deverá ser divulgada.

Características Qualitativas das Demonstrações Contábeis

24. As características qualitativas são os atributos que tornam as demonstrações contábeis úteis para os usuários. As quatro principais características qualitativas são: compreensibilidade, relevância, confiabilidade e comparabilidade.

Compreensibilidade

25. Uma qualidade essencial das informações apresentadas nas demonstrações contábeis é que elas sejam prontamente entendidas pelos usuários. Para esse fim, presume-se que os usuários tenham um conhecimento razoável dos negócios, atividades econômicas e contabilidade e a disposição de estudar as informações com razoável diligência. Todavia, informações sobre assuntos complexos que devam ser incluídas nas demonstrações contábeis por causa da sua relevância para as necessidades de tomada de decisão pelos usuários não devem ser excluídas em nenhuma hipótese, inclusive sob o pretexto de que seria difícil para certos usuários as entenderem.

Relevância

26. Para serem úteis, as informações devem ser relevantes às necessidades dos usuários na tomada de decisões. As informações são relevantes quando podem influenciar as decisões econômicas dos usuários, ajudando-os a avaliar o impacto de eventos passados, presentes ou futuros ou confirmando ou corrigindo as suas avaliações anteriores.

27. As funções de previsão e confirmação das informações são inter-relacionadas. Por exemplo, informações sobre o nível atual e a estrutura dos ativos têm valor para os usuários na tentativa de prever a capacidade que a entidade tenha de aproveitar oportunidades e a sua capacidade de reagir a situações adversas. As mesmas informações têm o papel de confirmar as previsões passadas sobre, por exemplo, a forma na qual a entidade seria estruturada ou o resultado de operações planejadas.

28. Informações sobre a posição patrimonial e financeira e o desempenho passado são frequentemente utilizadas como base para projetar a posição e o desempenho futuros, assim como outros assuntos nos quais os usuários estejam diretamente interessados, tais como pagamento de dividendos e salários, alterações no preço das ações e a capacidade que a entidade tenha de atender seus compromissos à medida que se tornem devidos. Para terem valor como previsão, as informações não precisam estar em forma de projeção explícita. A capacidade de fazer previsões com base nas demonstrações contábeis pode ser ampliada, entretanto, pela forma como as informações sobre transações e eventos anteriores são apresentadas. Por exemplo, o valor da demonstração do resultado como elemento de previsão é ampliado quando itens incomuns, anormais e esporádicos de receita ou despesa são divulgados separadamente.

Materialidade

29. A relevância das informações é afetada pela sua natureza e materialidade. Em alguns casos, a natureza das informações, por si só, é suficiente para determinar a sua relevância. Por exemplo, reportar um novo segmento em que a entidade tenha passado a operar poderá afetar a avaliação dos riscos e oportunidades com que a entidade se depara, independentemente da materialidade dos resultados atingidos pelo novo segmento no período abrangido pelas demonstrações contábeis. Em outros casos, tanto a natureza quanto a materialidade são importantes; por exemplo: os valores dos estoques existentes em cada uma das suas principais classes, conforme a classificação apropriada ao negócio.

30. Uma informação é material se a sua omissão ou distorção puder influenciar as decisões econômicas dos usuários, tomadas com base nas demonstrações contábeis. A materialidade depende do tamanho do item ou do erro, julgado nas circunstâncias específicas de sua omissão ou distorção. Assim, materialidade proporciona um patamar ou ponto de corte ao invés de ser uma característica qualitativa primária que a informação necessita ter para ser útil.

Confiabilidade

31. Para ser útil, a informação deve ser confiável, ou seja, deve estar livre de erros ou vieses relevantes e representar adequadamente aquilo que se propõe a representar.

32. Uma informação pode ser relevante, mas a tal ponto não confiável em sua natureza ou divulgação que o seu reconhecimento pode potencialmente distorcer as demonstrações contábeis. Por exemplo, se a validade legal e o valor de uma reclamação por danos em uma ação judicial movida contra a entidade são questionados, pode ser inadequado reconhecer o valor total da reclamação no balanço patrimonial, embora possa ser apropriado divulgar o valor e as circunstâncias da reclamação.

Representação Adequada

33. Para ser confiável, a informação deve representar adequadamente as transações e outros eventos que ela diz representar. Assim, por exemplo, o balanço patrimonial numa determinada data deve representar adequadamente as transações e outros eventos que resultam em ativos, passivos e patrimônio líquido da entidade e que atendam aos critérios de reconhecimento.

34. A maioria das informações contábeis está sujeita a algum risco de ser menos do que uma representação fiel daquilo que se propõe a retratar. Isso pode decorrer de dificuldades inerentes à identificação das transações ou outros eventos a serem avaliados ou à identificação e aplicação de técnicas de mensuração e apresentação que possam transmitir, adequadamente, informações que correspondam a tais transações e eventos. Em certos casos, a mensuração dos efeitos financeiros dos itens pode ser tão incerta que não é apropriado o seu reconhecimento nas demonstrações contábeis; por exemplo, embora muitas entidades gerem, internamente, ágio decorrente de expectativa de rentabilidade futura ao longo do tempo (*goodwill*), é usualmente difícil identificar ou mensurar esse ágio com confiabilidade. Em outros casos, entretanto, pode ser relevante reconhecer itens e divulgar o risco de erro envolvendo o seu reconhecimento e mensuração.

Primazia da Essência sobre a Forma

35. Para que a informação represente adequadamente as transações e outros eventos que ela se propõe a representar, é necessário que essas transações e eventos sejam

contabilizados e apresentados de acordo com a sua substância e realidade econômica, e não meramente sua forma legal. A essência das transações ou outros eventos nem sempre é consistente com o que aparenta ser com base na sua forma legal ou artificialmente produzida. Por exemplo, uma entidade pode vender um ativo a um terceiro de tal maneira que a documentação indique a transferência legal da propriedade a esse terceiro; entretanto, poderão existir acordos que assegurem que a entidade continuará a usufruir os futuros benefícios econômicos gerados pelo ativo e o recomprará depois de um certo tempo por um montante que se aproxima do valor original de venda acrescido de juros de mercado durante esse período. Em tais circunstâncias, reportar a venda não representaria adequadamente a transação formalizada.

Neutralidade

36. Para ser confiável, a informação contida nas demonstrações contábeis deve ser neutra, isto é, imparcial. As demonstrações contábeis não são neutras se, pela escolha ou apresentação da informação, elas induzirem a tomada de decisão ou um julgamento, visando atingir um resultado ou desfecho predeterminado.

Prudência

37. Os preparadores de demonstrações contábeis se deparam com incertezas que inevitavelmente envolvem certos eventos e circunstâncias, tais como a possibilidade de recebimento de contas a receber de liquidação duvidosa, a vida útil provável das máquinas e equipamentos e o número de reclamações cobertas por garantias que possam ocorrer. Tais incertezas são reconhecidas pela divulgação da sua natureza e extensão e pelo exercício de prudência na preparação das demonstrações contábeis. Prudência consiste no emprego de um certo grau de precaução no exercício dos julgamentos necessários às estimativas em certas condições de incerteza, no sentido de que ativos ou receitas não sejam superestimados e que passivos ou despesas não sejam subestimados. Entretanto, o exercício da prudência não permite, por exemplo, a criação de reservas ocultas ou provisões excessivas, a subavaliação deliberada de ativos ou receitas, a superavaliação deliberada de passivos ou despesas, pois as demonstrações contábeis deixariam de ser neutras e, portanto, não seriam confiáveis.

Integridade

38. Para ser confiável, a informação constante das demonstrações contábeis deve ser completa, dentro dos limites de materialidade e custo. Uma omissão pode tornar a informação falsa ou distorcida e, portanto, não confiável e deficiente em termos de sua relevância.

Comparabilidade

39. Os usuários devem poder comparar as demonstrações contábeis de uma entidade ao longo do tempo, a fim de identificar tendências na sua posição patrimonial e financeira e no seu desempenho. Os usuários devem também ser capazes de comparar as demonstrações contábeis de diferentes entidades a fim de avaliar, em termos relativos, a sua posição patrimonial e financeira, o desempenho e as mutações na posição financeira. Consequentemente, a mensuração e apresentação dos efeitos financeiros de transações semelhantes e outros eventos devem ser feitas de modo consistente pela entidade, ao longo dos diversos períodos, e também por entidades diferentes.

40. Uma importante implicação da característica qualitativa da comparabilidade é que os usuários devem ser informados das práticas contábeis seguidas na elaboração das demonstrações contábeis, de quaisquer mudanças nessas práticas e também o efeito

de tais mudanças. Os usuários precisam ter informações suficientes que lhes permitam identificar diferenças entre as práticas contábeis aplicadas a transações e eventos semelhantes, usadas pela mesma entidade de um período a outro e por diferentes entidades. A observância dos Pronunciamentos Técnicos, inclusive a divulgação das práticas contábeis utilizadas pela entidade, ajudam a atingir a comparabilidade.

41. A necessidade de comparabilidade não deve ser confundida com mera uniformidade e não se deve permitir que se torne um impedimento à introdução de normas contábeis aperfeiçoadas. Não é apropriado que uma entidade continue contabilizando da mesma maneira uma transação ou evento se a prática contábil adotada não está em conformidade com as características qualitativas de relevância e confiabilidade. Também é inapropriado manter práticas contábeis quando existem alternativas mais relevantes e confiáveis.

42. Tendo em vista que os usuários desejam comparar a posição patrimonial e financeira, o desempenho e as mutações na posição financeira ao longo do tempo, é importante que as demonstrações contábeis apresentem as correspondentes informações de períodos anteriores.

Limitações na relevância e na confiabilidade das informações

Tempestividade

43. Quando há demora indevida na divulgação de uma informação, é possível que ela perca a relevância. A Administração da entidade necessita ponderar os méritos relativos entre a tempestividade da divulgação e a confiabilidade da informação fornecida. Para fornecer uma informação na época oportuna pode ser necessário divulgá-la antes que todos os aspectos de uma transação ou evento sejam conhecidos, prejudicando assim a sua confiabilidade. Por outro lado, se para divulgar a informação a entidade aguardar até que todos os aspectos se tornem conhecidos, a informação pode ser altamente confiável, porém de pouca utilidade para os usuários que tenham tido necessidade de tomar decisões nesse ínterim. Para atingir o adequado equilíbrio entre a relevância e a confiabilidade, o princípio básico consiste em identificar qual a melhor forma para satisfazer as necessidades do processo de decisão econômica dos usuários.

Equilíbrio entre custo e benefício

44. O equilíbrio entre o custo e o benefício é uma limitação de ordem prática, ao invés de uma característica qualitativa. Os benefícios decorrentes da informação devem exceder o custo de produzi-la. A avaliação dos custos e benefícios é, entretanto, em essência, um exercício de julgamento. Além disso, os custos não recaem, necessariamente, sobre aqueles usuários que usufruem os benefícios. Os benefícios podem também ser aproveitados por outros usuários, além daqueles para os quais as informações foram preparadas; por exemplo, o fornecimento de maiores informações aos credores por empréstimos pode reduzir os custos financeiros da entidade. Por essas razões, é difícil aplicar o teste de custo-benefício em qualquer caso específico. Não obstante, os órgãos normativos em especial, assim como os elaboradores e usuários das demonstrações contábeis, devem estar conscientes dessa limitação.

Equilíbrio entre características qualitativas

45. Na prática, é frequentemente necessário um balanceamento entre as características qualitativas. Geralmente, o objetivo é atingir um equilíbrio apropriado entre as características, a fim de satisfazer aos objetivos das demonstrações contábeis. A importância

relativa das características em diferentes casos é uma questão de julgamento profissional.

Visão verdadeira e apropriada

46. Demonstrações contábeis são frequentemente descritas como apresentando uma visão verdadeira e apropriada (*true and fair view*) da posição patrimonial e financeira, do desempenho e das mutações na posição financeira de uma entidade. Embora esta Estrutura Conceitual não trate diretamente de tais conceitos, a aplicação das principais características qualitativas e de normas e práticas de contabilidade apropriadas normalmente resultam em demonstrações contábeis que refletem aquilo que geralmente se entende como apresentação verdadeira e apropriada das referidas informações.

Elementos das Demonstrações Contábeis

47. Demonstrações contábeis retratam os efeitos patrimoniais e financeiros das transações e outros eventos, agrupando-os em classes de acordo com as suas características econômicas. Essas classes são chamadas de elementos das demonstrações contábeis. Os elementos diretamente relacionados à mensuração da posição patrimonial e financeira no balanço são os ativos, os passivos e o patrimônio líquido. Os elementos diretamente relacionados com a mensuração do desempenho na demonstração do resultado são as receitas e as despesas. A demonstração das mutações na posição financeira usualmente reflete os elementos da demonstração do resultado e as mutações nos elementos do balanço patrimonial; assim sendo, esta Estrutura Conceitual não identifica nenhum elemento que seja exclusivo dessa demonstração.

48. A apresentação desses elementos no balanço patrimonial e na demonstração do resultado envolve um processo de subclassificação. Por exemplo, ativos e passivos podem ser classificados por sua natureza ou função nos negócios da entidade, a fim de mostrar as informações da maneira mais útil aos usuários para fins de tomada de decisões econômicas.

Posição patrimonial e financeira

49. Os elementos diretamente relacionados com a mensuração da posição patrimonial financeira são ativos, passivos e patrimônio líquido. Estes são definidos como segue:

    (a) *Ativo* é um recurso controlado pela entidade como resultado de eventos passados e do qual se espera que resultem futuros benefícios econômicos para a entidade;

    (b) *Passivo* é uma obrigação presente da entidade, derivada de eventos já ocorridos, cuja liquidação se espera que resulte em saída de recursos capazes de gerar benefícios econômicos;

    (c) *Patrimônio Líquido* é o valor residual dos ativos da entidade depois de deduzidos todos os seus passivos.

50. As definições de ativo e passivo identificam os seus aspectos essenciais, mas não tentam especificar os critérios que precisam ser atendidos para que possam ser reconhecidos no balanço patrimonial. Assim, as definições abrangem itens que não são reconhecidos como ativos ou passivos no balanço porque não satisfazem aos critérios de reconhecimento discutidos nos itens 82 a 98. Especificamente, a expectativa de que futuros benefícios econômicos fluam para a entidade ou deixem a entidade deve

ser suficientemente certa para que seja atendido o critério de probabilidade do item 83, antes que um ativo ou um passivo seja reconhecido.

51. Ao avaliar se um item se enquadra na definição de ativo, passivo ou patrimônio líquido, deve-se atentar para a sua essência e realidade econômica e não apenas sua forma legal. Assim, por exemplo, no caso do arrendamento financeiro, a essência e a realidade econômica são que o arrendatário adquire os benefícios econômicos do uso do ativo arrendado pela maior parte da sua vida útil, como contraprestação de aceitar a obrigação de pagar por esse direito um valor próximo do valor justo do ativo e o respectivo encargo financeiro. Dessa forma, o arrendamento financeiro dá origem a itens que satisfazem a definição de um ativo e um passivo e, portanto, são reconhecidos como tais no balanço patrimonial do arrendatário.

52. Balanços patrimoniais elaborados de acordo com os Pronunciamentos Técnicos devem incluir como ativo ou passivo itens que satisfaçam a essas definições.

Ativos

53. O benefício econômico futuro embutido em um ativo é o seu potencial em contribuir, direta ou indiretamente, para o fluxo de caixa ou equivalentes de caixa para a entidade. Tal potencial poderá ser produtivo, quando o recurso for parte integrante das atividades operacionais da entidade. Poderá também ter a forma de conversibilidade em caixa ou equivalentes de caixa ou poderá ainda ser capaz de reduzir as saídas de caixa, como no caso de um processo industrial alternativo que reduza os custos de produção.

54. A entidade geralmente usa os seus ativos na produção de mercadorias ou prestação de serviços capazes de satisfazer os desejos e necessidades dos clientes. Tendo em vista que essas mercadorias ou serviços podem atender aos seus desejos ou necessidades, os clientes se dispõem a pagar por eles e contribuir assim para o fluxo de caixa da entidade.

55. Os benefícios econômicos futuros de um ativo podem fluir para a entidade de diversas maneiras. Por exemplo, um ativo pode ser:

    (a) usado isoladamente ou em conjunto com outros ativos na produção de mercadorias e serviços a serem vendidos pela entidade;

    (b) trocado por outros ativos;

    (c) usado para liquidar um passivo; ou

    (d) distribuído aos proprietários da entidade.

56. Muitos ativos, por exemplo, máquinas e equipamentos industriais, têm uma substância física. Entretanto, substância física não é essencial à existência de um ativo; dessa forma, as patentes e direitos autorais, por exemplo, são ativos, desde que deles sejam esperados benefícios econômicos futuros para a entidade e que eles sejam por ela controlados.

57. Muitos ativos, por exemplo, contas a receber e imóveis, estão ligados a direitos legais, inclusive o direito de propriedade. Ao determinar a existência de um ativo, o direito de propriedade não é essencial; assim, por exemplo, um imóvel objeto de arrendamento é um ativo, desde que a entidade controle os benefícios econômicos provenientes da propriedade. Embora a capacidade de uma entidade controlar os benefícios econômi-

cos normalmente seja proveniente da existência de direitos legais, um item pode satisfazer a definição de um ativo mesmo quando não há controle legal. Por exemplo, o *know-how* obtido por meio de uma atividade de desenvolvimento de produto pode satisfazer a definição de ativo quando, mantendo o *know-how* em segredo, a entidade controla os benefícios econômicos provenientes desse ativo.

58. Os ativos de uma entidade resultam de transações passadas ou outros eventos passados. As entidades normalmente obtêm ativos comprando-os ou produzindo-os, mas outras transações ou eventos podem gerar ativos; por exemplo: um imóvel recebido do governo como parte de um programa para fomentar o crescimento econômico da região onde se localiza a entidade ou a descoberta de jazidas minerais. Transações ou eventos previstos para ocorrer no futuro não podem resultar, por si mesmos, no reconhecimento de ativos; por isso, por exemplo, a intenção de adquirir estoques não atende, por si só, à definição de um ativo.

59. Há uma forte associação entre incorrer em gastos e gerar ativos, mas ambas as atividades não necessariamente coincidem entre si. Assim, o fato de uma entidade ter incorrido num gasto pode fornecer evidência da sua busca por futuros benefícios econômicos, mas não é prova conclusiva de que a definição de ativo tenha sido obtida. Da mesma forma, a ausência de um gasto não impede que um item satisfaça a definição de ativo e se qualifique para reconhecimento no balanço patrimonial; por exemplo, itens que foram doados à entidade podem satisfazer a definição de ativo.

Passivos

60. Uma característica essencial para a existência de um passivo é que a entidade tenha uma obrigação presente. Uma obrigação é um dever ou responsabilidade de agir ou fazer de uma certa maneira. As obrigações podem ser legalmente exigíveis em consequência de um contrato ou de requisitos estatutários. Esse é normalmente o caso, por exemplo, das contas a pagar por mercadorias e serviços recebidos. Obrigações surgem também de práticas usuais de negócios, usos e costumes e o desejo de manter boas relações comerciais ou agir de maneira equitativa. Se, por exemplo, uma entidade decide, por uma questão de política mercadológica ou de imagem, retificar defeitos em seus produtos, mesmo quando tais defeitos tenham se tornado conhecidos depois que expirou o período da garantia, as importâncias que espera gastar com os produtos já vendidos constituem-se passivos.

61. Deve-se fazer uma distinção entre uma obrigação presente e um compromisso futuro. A decisão da Administração de uma entidade de adquirir ativos no futuro não constitui, por si só, uma obrigação presente. A obrigação normalmente surge somente quando o ativo é recebido ou a entidade assina um acordo irrevogável de aquisição do ativo. Neste último caso, a natureza irrevogável do acordo significa que as consequências econômicas de deixar de cumprir a obrigação, por exemplo, por causa da existência de uma penalidade significativa, deixem a entidade com pouca ou nenhuma alternativa para evitar o desembolso de recursos em favor da outra parte.

62. A liquidação de uma obrigação presente geralmente implica na utilização, pela entidade, de recursos capazes de gerar benefícios econômicos a fim de satisfazer o direito da outra parte. A extinção de uma obrigação presente pode ocorrer de diversas maneiras, por exemplo, por meio de:

(a) pagamento em dinheiro;

(b) transferência de outros ativos;

(c) prestação de serviços;

(d) substituição da obrigação por outra; ou

(e) conversão da obrigação em capital.

Uma obrigação pode também ser extinta por outros meios, tais como pela renúncia do credor ou pela perda dos seus direitos creditícios.

63. Passivos resultam de transações ou outros eventos passados. Assim, por exemplo, a aquisição de mercadorias e o uso de serviços resultam em contas a pagar (a não ser que pagos adiantadamente ou na entrega) e o recebimento de um empréstimo resulta na obrigação de liquidá-lo. Ou uma entidade pode ter a necessidade de reconhecer como passivo futuros abatimentos baseados no volume das compras anuais dos clientes; nesse caso, a venda das mercadorias no passado é a transação da qual deriva o passivo.

64. Alguns passivos somente podem ser mensurados com o emprego de um elevado grau de estimativa. No Brasil esses passivos são descritos como provisões. A definição de passivo, constante do item 49, tem um enfoque amplo e assim, se a provisão envolve uma obrigação presente e satisfaz os demais critérios da definição, ela é um passivo, ainda que seu valor tenha que ser estimado. Exemplos incluem provisões por pagamentos a serem feitos para satisfazer acordos com garantias em vigor e provisões para fazer face a obrigações de aposentadoria.

Patrimônio líquido

65. Embora o patrimônio líquido seja definido no item 49 como um valor residual, ele pode ter subclassificações no balanço patrimonial. Por exemplo, recursos aportados pelos sócios, reservas resultantes de apropriações de lucros e reservas para manutenção do capital podem ser demonstrados separadamente. Tais classificações podem ser importantes para a tomada de decisão dos usuários das demonstrações contábeis quando indicarem restrições legais ou de outra natureza sobre a capacidade que a entidade tem de distribuir ou aplicar de outra forma os seus recursos patrimoniais. Podem também refletir o fato de que acionistas de uma entidade tenham direitos diferentes em relação ao recebimento de dividendos ou reembolso de capital.

66. A constituição de reservas é, às vezes, exigida pelo estatuto ou por lei para dar à entidade e seus credores uma margem maior de proteção contra os efeitos de prejuízos. Outras reservas podem ser constituídas em atendimento a leis que concedem isenções ou reduções nos impostos a pagar quando são feitas transferências para tais reservas. A existência e o valor de tais reservas legais, estatutárias e fiscais representam informações que podem ser importantes para a tomada de decisão dos usuários. As transferências para tais reservas são apropriações de lucros acumulados, portanto, não constituem despesas.

67. O valor pelo qual o patrimônio líquido é apresentado no balanço patrimonial depende da mensuração dos ativos e passivos. Normalmente, o valor do patrimônio líquido somente por coincidência é igual ao valor de mercado das ações da entidade ou da soma que poderia ser obtida pela venda dos seus ativos e liquidação de seus passivos numa base de item-por-item, ou da entidade como um todo, numa base de continuidade operacional.

68. Atividades comerciais e industriais, bem como outros negócios são frequentemente exercidos por meio de firmas individuais, sociedades limitadas, entidades estatais e

outras organizações cuja estrutura legal e regulamentar pode ser diferente daquela aplicável às sociedades por ações. Por exemplo, pode haver poucas restrições, ou nenhuma, sobre a distribuição aos proprietários ou outros beneficiários de importâncias incluídas no patrimônio líquido. Independentemente desses fatos, a definição de patrimônio líquido e os outros aspectos desta Estrutura Conceitual que tratam do patrimônio líquido são igualmente aplicáveis a tais entidades.

Desempenho

69. O resultado é frequentemente usado como medida de desempenho ou como base para outras avaliações, tais como o retorno do investimento ou resultado por ação. Os elementos diretamente relacionados com a mensuração do resultado são as receitas e as despesas. O reconhecimento e mensuração das receitas e despesas e, consequentemente, do resultado, dependem em parte dos conceitos de capital e de manutenção do capital usados pela entidade na preparação de suas demonstrações contábeis. Esses conceitos são discutidos nos itens 102 a 110.

70. Receitas e despesas são definidas como segue:

(a) *Receitas* são aumentos nos benefícios econômicos durante o período contábil sob a forma de entrada de recursos ou aumento de ativos ou diminuição de passivos, que resultam em aumentos do patrimônio líquido e que não sejam provenientes de aporte dos proprietários da entidade; e

(b) *Despesas* são decréscimos nos benefícios econômicos durante o período contábil sob a forma de saída de recursos ou redução de ativos ou incrementos em passivos, que resultam em decréscimo do patrimônio líquido e que não sejam provenientes de distribuição aos proprietários da entidade.

71. As definições de receitas e despesas identificam os seus aspectos essenciais, mas não especificam os critérios que precisam ser satisfeitos para que sejam reconhecidas na demonstração do resultado. Os critérios para o reconhecimento das receitas e despesas são comentados nos itens 82 a 98.

72. As receitas e despesas podem ser apresentadas na demonstração do resultado de diferentes maneiras, de modo que prestem informações relevantes para a tomada de decisões. Por exemplo, é prática comum distinguir entre receitas e despesas que surgem no curso das atividades usuais da entidade e as demais. Essa distinção é feita porque a fonte de uma receita é relevante na avaliação da capacidade que a entidade tenha de gerar caixa ou equivalentes de caixa no futuro; por exemplo, receitas oriundas de atividades eventuais como a venda de um investimento de longo prazo normalmente não se repetem numa base regular. Nessa distinção, deve-se levar em conta a natureza da entidade e suas operações. Itens que resultam das atividades ordinárias de uma entidade podem ser incomuns em outras entidades.

73. A distinção entre itens de receitas e de despesas e a sua combinação de diferentes maneiras também permitem demonstrar várias formas de medir o desempenho da entidade, com maior ou menor abrangência de itens. Por exemplo, a demonstração do resultado pode apresentar a margem bruta, o lucro ou prejuízo das atividades ordinárias antes dos tributos sobre o resultado, o lucro ou o prejuízo das atividades ordinárias depois desses tributos e o lucro ou prejuízo líquido.

Receitas

74. A definição de receita abrange tanto receitas propriamente ditas como ganhos. A receita surge no curso das atividades ordinárias de uma entidade e é designada por uma variedade de nomes, tais como vendas, honorários, juros, dividendos, *royalties* e aluguéis.

75. Ganhos representam outros itens que se enquadram na definição de receita e podem ou não surgir no curso das atividades ordinárias da entidade, representando aumentos nos benefícios econômicos e, como tal, não diferem, em natureza, das receitas. Consequentemente, não são considerados como um elemento separado nesta Estrutura Conceitual.

76. Ganhos incluem, por exemplo, aqueles que resultam da venda de ativos não correntes. A definição de receita também inclui ganhos não realizados; por exemplo, os que resultam da reavaliação de títulos negociáveis e os que resultam de aumentos no valor de ativos a longo prazo. Quando esses ganhos são reconhecidos na demonstração do resultado, eles são usualmente apresentados separadamente, porque sua divulgação é útil para fins de tomada de decisões econômicas. Esses ganhos são, na maioria das vezes, mostrados líquidos das respectivas despesas.

77. Vários tipos de ativos podem ser recebidos ou aumentados por meio da receita; exemplos incluem caixa, contas a receber, mercadorias e serviços recebidos em troca de mercadorias e serviços fornecidos. A receita também pode resultar da liquidação de passivos. Por exemplo, a entidade pode fornecer mercadorias e serviços a um credor em liquidação da obrigação de pagar um empréstimo.

Despesas

78. A definição de despesas abrange perdas assim como as despesas que surgem no curso das atividades ordinárias da entidade. As despesas que surgem no curso das atividades ordinárias da entidade incluem, por exemplo, o custo das vendas, salários e depreciação. Geralmente, tomam a forma de um desembolso ou redução de ativos como caixa e equivalentes de caixa, estoques e ativo imobilizado.

79. Perdas representam outros itens que se enquadram na definição de despesas e podem ou não surgir no curso das atividades ordinárias da entidade, representando decréscimos nos benefícios econômicos e, como tal, não são de natureza diferente das demais despesas. Assim, não são consideradas como um elemento à parte nesta Estrutura Conceitual.

80. Perdas incluem, por exemplo, as que resultam de sinistros como incêndio e inundações, assim como as que decorrem da venda de ativos não correntes. A definição de despesas também inclui as perdas não realizadas, por exemplo, as que surgem dos efeitos dos aumentos na taxa de câmbio de uma moeda estrangeira com relação aos empréstimos a pagar em tal moeda. Quando as perdas são reconhecidas na demonstração do resultado, elas são geralmente demonstradas separadamente, pois sua divulgação é útil para fins de tomada de decisões econômicas. As perdas são geralmente demonstradas líquidas das respectivas receitas.

Ajustes para manutenção do capital

81. A reavaliação ou a atualização de ativos e passivos dão margem a aumentos ou diminuições do patrimônio líquido. Embora tais aumentos ou diminuições se enquadrem na

definição de receitas e de despesas, sob certos conceitos de manutenção do capital eles não são incluídos na demonstração do resultado. Em vez disso, tais itens são incluídos no patrimônio líquido como ajustes para manutenção do capital ou reservas de reavaliação. Esses conceitos de manutenção do capital são comentados nos itens 102 a 110 desta Estrutura Conceitual.

Reconhecimento dos elementos das demonstrações Contábeis

82. Reconhecimento é o processo que consiste em incorporar ao balanço patrimonial ou à demonstração do resultado um item que se enquadre na definição de um elemento e que satisfaça os critérios de reconhecimento mencionados no item 83. Envolve a descrição do item, a atribuição do seu valor e a sua inclusão no balanço patrimonial ou na demonstração do resultado. Os itens que satisfazem os critérios de reconhecimento devem ser registrados no balanço ou na demonstração do resultado. A falta de reconhecimento de tais itens não é corrigida pela divulgação das práticas contábeis adotadas nem pelas notas ou material explicativo.

83. Um item que se enquadre na definição de ativo ou passivo deve ser reconhecido nas demonstrações contábeis se:

    (a) for provável que algum benefício econômico futuro referente ao item venha a ser recebido ou entregue pela entidade; e

    (b) ele tiver um custo ou valor que possa ser medido em bases confiáveis.

84. Ao avaliar se um item se enquadra nesses critérios e, portanto, se qualifica para fins de reconhecimento nas demonstrações contábeis, é necessário considerar as observações sobre materialidade comentadas nos itens 29 e 30. O inter-relacionamento entre os elementos significa que um item que se enquadra na definição e nos critérios de reconhecimento de um determinado elemento, por exemplo, um ativo, requer automaticamente o reconhecimento de outro elemento, por exemplo, uma receita ou um passivo.

Probabilidade de realização de benefício econômico futuro

85. O conceito de probabilidade é usado nos critérios de reconhecimento para determinar o grau de incerteza com que os benefícios econômicos futuros referentes ao item venham a ser recebidos ou entregues pela entidade. O conceito está em conformidade com a incerteza que caracteriza o ambiente em que a entidade opera. As avaliações do grau de incerteza ligado ao fluxo de futuros benefícios econômicos são feitas com base na evidência disponível quando as demonstrações contábeis são preparadas. Por exemplo, quando é provável que uma conta a receber devida à entidade seja paga, é então justificável, na ausência de qualquer evidência em contrário, reconhecer a conta a receber como um ativo. Para uma grande quantidade de contas a receber, entretanto, algum grau de inadimplência é normalmente considerado provável; dessa forma, reconhece-se como uma despesa a esperada redução nos benefícios econômicos.

Confiabilidade da mensuração

86. O segundo critério para reconhecimento de um item é que ele possua um custo ou valor que possa ser determinado em bases confiáveis, conforme comentado nos itens 31 a 38 desta Estrutura Conceitual. Em muitos casos, o custo ou valor precisa ser estimado; o uso de estimativas razoáveis é uma parte essencial da preparação das demonstrações contábeis e não prejudica a sua confiabilidade. Quando, entretanto, não puder ser feita uma estimativa razoável, o item não deve ser reconhecido no balanço

patrimonial ou na demonstração do resultado. Por exemplo, o valor que se espera receber de uma ação judicial pode enquadrar-se nas definições tanto de um ativo como de uma receita, assim como nos critérios exigidos para reconhecimento; todavia, se não é possível determinar, em bases confiáveis, o valor que será recebido, ele não deve ser reconhecido como um ativo ou uma receita; a existência da reclamação deverá ser, entretanto, divulgada nas notas explicativas ou demonstrações suplementares.

87. Um item que, em determinado momento, deixe de se enquadrar nos critérios de reconhecimento constantes do item 83, poderá qualificar-se para reconhecimento em data posterior como resultado de circunstâncias ou eventos subsequentes.

88. Um item que possui as características de ativo, passivo, receita ou despesa, mas não atende aos critérios para reconhecimento, pode, entretanto, requerer divulgação nas notas e material explicativos ou em demonstrações suplementares. Isso será apropriado quando a divulgação do item for considerada relevante para a avaliação da posição patrimonial e financeira, do desempenho e das mutações na posição financeira da entidade por parte dos usuários das demonstrações contábeis.

Reconhecimento de ativos

89. Um ativo é reconhecido no balanço patrimonial quando for provável que benefícios econômicos futuros dele provenientes fluirão para a entidade e seu custo ou valor puder ser determinado em bases confiáveis.

90. Um ativo não é reconhecido no balanço patrimonial quando desembolsos tiverem sido incorridos ou comprometidos, dos quais seja improvável a geração de benefícios econômicos para a entidade após o período contábil corrente. Ao invés, tal transação é reconhecida como despesa na demonstração do resultado. Esse tratamento não implica dizer que a intenção da Administração ao incorrer na despesa não tenha sido a de gerar benefícios econômicos futuros para a entidade ou que a Administração tenha sido mal conduzida. A única implicação é que o grau de certeza quanto à geração de benefícios econômicos para a entidade, após o período contábil corrente, é insuficiente para justificar o reconhecimento de um ativo.

Reconhecimento de passivos

91. Um passivo é reconhecido no balanço patrimonial quando for provável que uma saída de recursos envolvendo benefícios econômicos seja exigida em liquidação de uma obrigação presente e o valor pelo qual essa liquidação se dará possa ser determinado em bases confiáveis. Na prática, as obrigações contratuais ainda não integralmente cumpridas de forma proporcional (por exemplo, obrigações decorrentes de pedidos de compra de produtos e mercadorias, mas ainda não recebidos) não são geralmente reconhecidas como passivos nas demonstrações contábeis. Contudo, tais obrigações podem enquadrar-se na definição de passivos e, desde que sejam atendidos os critérios de reconhecimento nas circunstâncias específicas, poderão qualificar-se para reconhecimento. Nesses casos, o reconhecimento do passivo exige o reconhecimento dos correspondentes ativo ou despesa.

Reconhecimento de receitas

92. A receita é reconhecida na demonstração do resultado quando resulta em um aumento, que possa ser determinado em bases confiáveis, nos benefícios econômicos futuros provenientes do aumento de um ativo ou da diminuição de um passivo. Isso significa, de fato, que o reconhecimento da receita ocorre simultaneamente com o reconhe-

cimento de aumento de ativo ou de diminuição de passivo. Mas isso não significa que todo aumento de ativo ou redução de passivo corresponda a uma receita.

93. Os procedimentos normalmente adotados na prática para reconhecimento da receita, como por exemplo o requisito de que a receita deve ter sido ganha, são aplicações dos critérios de reconhecimento definidos nesta Estrutura Conceitual. Tais procedimentos são geralmente orientados para restringir o reconhecimento como receita àqueles itens que possam ser determinados em bases confiáveis e tenham um grau suficiente de certeza.

Reconhecimento de despesas

94. As despesas são reconhecidas na demonstração do resultado quando surge um decréscimo, que possa ser determinado em bases confiáveis, nos futuros benefícios econômicos provenientes da diminuição de um ativo ou do aumento de um passivo. Isso significa, de fato, que o reconhecimento de despesa ocorre simultaneamente com o reconhecimento do aumento do passivo ou da diminuição do ativo (por exemplo, a provisão para obrigações trabalhistas ou a depreciação de um equipamento).

95. As despesas são reconhecidas na demonstração do resultado com base na associação direta entre elas e os correspondentes itens de receita. Esse processo, usualmente chamado de confrontação entre despesas e receitas (Regime de Competência), envolve o reconhecimento simultâneo ou combinado das receitas e despesas que resultem diretamente das mesmas transações ou outros eventos; por exemplo, os vários componentes de despesas que integram o custo das mercadorias vendidas devem ser reconhecidos na mesma data em que a receita derivada da venda das mercadorias é reconhecida. Entretanto, a aplicação do conceito de confrontação da receita e despesa de acordo com esta Estrutura Conceitual não autoriza o reconhecimento de itens no balanço patrimonial que não satisfaçam à definição de ativos ou passivos.

96. Quando se espera que os benefícios econômicos sejam gerados ao longo de vários períodos contábeis, e a confrontação com a correspondente receita somente possa ser feita de modo geral e indireto, as despesas são reconhecidas na demonstração do resultado com base em procedimentos de alocação sistemática e racional. Muitas vezes isso é necessário ao reconhecer despesas associadas com o uso ou desgaste de ativos, tais como imobilizado, ágio, marcas e patentes; em tais casos, a despesa é designada como depreciação ou amortização. Esses procedimentos de alocação destinam-se a reconhecer despesas nos períodos contábeis em que os benefícios econômicos associados a tais itens sejam consumidos ou expirem.

97. Uma despesa é reconhecida imediatamente na demonstração do resultado quando um gasto não produz benefícios econômicos futuros ou quando, e na extensão em que os benefícios econômicos futuros não se qualificam, ou deixam de se qualificar, para reconhecimento no balanço patrimonial como um ativo.

98. Uma despesa é também reconhecida na demonstração do resultado quando um passivo é incorrido sem o correspondente reconhecimento de um ativo, como no caso de um passivo decorrente de garantia de produto.

Mensuração dos elementos das Demonstrações Contábeis

99. Mensuração é o processo que consiste em determinar os valores pelos quais os elementos das demonstrações contábeis devem ser reconhecidos e apresentados no balanço patrimonial e na demonstração do resultado. Esse processo envolve a seleção de uma base específica de mensuração.

100. Diversas bases de mensuração são empregadas em diferentes graus e em variadas combinações nas demonstrações contábeis. Essas bases incluem o seguinte:

(a) *Custo histórico*. Os ativos são registrados pelos valores pagos ou a serem pagos em caixa ou equivalentes de caixa ou pelo valor justo dos recursos que são entregues para adquiri-los na data da aquisição, podendo ou não ser atualizados pela variação na capacidade geral de compra da moeda. Os passivos são registrados pelos valores dos recursos que foram recebidos em troca da obrigação ou, em algumas circunstâncias (por exemplo, imposto de renda), pelos valores em caixa ou equivalentes de caixa que serão necessários para liquidar o passivo no curso normal das operações, podendo também, em certas circunstâncias, ser atualizados monetariamente.

(b) *Custo corrente*. Os ativos são reconhecidos pelos valores em caixa ou equivalentes de caixa que teriam de ser pagos se esses ativos ou ativos equivalentes fossem adquiridos na data do balanço. Os passivos são reconhecidos pelos valores em caixa ou equivalentes de caixa, não descontados, que seriam necessários para liquidar a obrigação na data do balanço.

(c) *Valor realizável (valor de realização ou de liquidação)*. Os ativos são mantidos pelos valores em caixa ou equivalentes de caixa que poderiam ser obtidos pela venda numa forma ordenada. Os passivos são mantidos pelos seus valores de liquidação, isto é, pelos valores em caixa e equivalentes de caixa, não descontados, que se espera seriam pagos para liquidar as correspondentes obrigações no curso normal das operações da entidade.

(d) *Valor presente*. Os ativos são mantidos pelo valor presente, descontado, do fluxo futuro de entrada líquida de caixa que se espera seja gerado pelo item no curso normal das operações da entidade. Os passivos são mantidos pelo valor presente, descontado, do fluxo futuro de saída líquida de caixa que se espera seja necessário para liquidar o passivo no curso normal das operações da entidade.

101. A base de mensuração mais comumente adotada pelas entidades na preparação de suas demonstrações contábeis é o custo histórico. Ele é normalmente combinado com outras bases de avaliação. Por exemplo, os estoques são geralmente mantidos pelo menor valor entre o custo e o valor líquido de realização, os títulos e ações negociáveis podem em determinadas circunstâncias ser mantidos a valor de mercado e os passivos decorrentes de pensões são mantidos pelo valor presente de tais benefícios no futuro. Além disso, em algumas circunstâncias entidades usam a base de custo corrente como uma resposta à incapacidade do modelo contábil de custo histórico enfrentar os efeitos das mudanças de preços dos ativos não monetários.

Conceitos de capital e de manutenção de capital

Conceitos de capital

102. O conceito financeiro de capital é adotado pela maioria das entidades na preparação de suas demonstrações contábeis. De acordo com o conceito financeiro de capital, tal como o dinheiro investido ou o seu poder de compra investido, o capital é sinônimo de ativo líquido ou patrimônio líquido da entidade. Por outro lado, segundo o conceito físico de capital, o capital é considerado como a capacidade produtiva da entidade baseada, por exemplo, nas unidades de produção diária.

103. A seleção do conceito de capital apropriado para a entidade deve ser baseada nas necessidades dos usuários das demonstrações contábeis. Assim, o conceito financeiro de capital deve ser adotado se os usuários das demonstrações contábeis estão principalmente interessados na manutenção do capital nominal investido ou no poder de compra do capital investido. Se, entretanto, a principal preocupação dos usuários é com a capacidade operacional da entidade, o conceito físico de capital deve ser usado. O conceito escolhido indica a meta a ser atingida na determinação do lucro, embora possa haver dificuldades de mensuração em se tornar operacional esse conceito.

Conceitos de manutenção do capital e determinação do lucro

104. Os conceitos de capital mencionados no item 102 dão origem aos seguintes conceitos de manutenção de capital:

(a) *Manutenção do capital financeiro.* De acordo com esse conceito, o lucro é auferido somente se o montante financeiro (ou dinheiro) dos ativos líquidos no fim do período excede o seu montante financeiro (ou dinheiro) no começo do período, depois de excluídas quaisquer distribuições aos proprietários e seus aportes de capital durante o período. A manutenção do capital financeiro pode ser medida em qualquer unidade monetária nominal ou em unidades de poder aquisitivo constante.

(b) *Manutenção do capital físico.* De acordo com esse conceito, o lucro é auferido somente se a capacidade física produtiva (ou capacidade operacional) da entidade (ou os recursos ou fundos necessários para atingir essa capacidade) no fim do período excede a capacidade física produtiva no início do período, depois de excluídas quaisquer distribuições aos proprietários e seus aportes de capital durante o período.

105. O conceito de manutenção do capital está relacionado à forma como a entidade define o capital que ela procura manter. Ele representa um elo entre os conceitos de capital e os conceitos de lucro, pois fornece um ponto de referência para medição do lucro; é uma condição essencial para distinguir entre o retorno sobre o capital da entidade e a recuperação do capital; somente os ingressos de ativos que excedem os valores necessários para manutenção do capital podem ser considerados como lucro e, portanto, como retorno sobre o capital. Portanto, o lucro é o valor remanescente depois que as despesas (inclusive os ajustes de manutenção do capital, quando for apropriado) tiverem sido deduzidas do resultado. Se as despesas excederem a receita, o saldo será um prejuízo.

106. O conceito físico de manutenção de capital requer a adoção do custo corrente como base de avaliação. O conceito financeiro de manutenção do capital, entretanto, não requer o uso de uma base específica de mensuração. A escolha da base conforme este conceito depende do tipo de capital financeiro que a entidade está procurando manter.

107. A principal diferença entre os dois conceitos de manutenção do capital está no tratamento dos efeitos das mudanças nos preços dos ativos e passivos da entidade. Em termos gerais, uma entidade terá mantido seu capital se ela tiver tanto capital no fim do período como tinha no início, computados os efeitos das distribuições aos proprietários e seus aportes para o capital durante esse período. Qualquer valor além daquele necessário para manter o capital do início do período é lucro.

108. De acordo com o conceito financeiro de manutenção do capital, no qual o capital é definido em termos de unidades monetárias nominais, o lucro representa o aumento do capi-

tal monetário nominal no período. Assim, os aumentos nos preços de ativos mantidos no período, convencionalmente designados como ganhos de estocagem, são, conceitualmente, lucros. Poderão eles não ser reconhecidos como tais, entretanto, até que os ativos sejam vendidos mediante uma transação com terceiros. Quando o conceito financeiro de manutenção de capital é definido em termos de unidades de poder aquisitivo constante, o lucro representa o aumento do poder aquisitivo, no período, do capital investido. Assim, somente a parcela do aumento nos preços dos ativos que exceder o aumento no nível geral de preços é considerada como lucro. O restante do aumento é tratado como um ajuste para manutenção do capital e, consequentemente, como parte integrante do patrimônio líquido.

109. De acordo com o conceito físico de manutenção do capital, quando o capital é definido em termos de capacidade física produtiva, o lucro representa o aumento desse capital no período. Todas as mudanças de preços afetando ativos e passivos da entidade são vistas, nesse conceito, como mudanças na mensuração da capacidade física produtiva da entidade; dessa forma, devem ser tratadas como ajustes para manutenção do capital, que são parte do patrimônio líquido, e não como lucro.

110. A seleção das bases de mensuração e o conceito de manutenção do capital determinarão o modelo contábil usado na preparação das demonstrações contábeis. Diferentes modelos contábeis apresentam diferentes graus de relevância e confiabilidade e, como em outras áreas, a Administração deve procurar um equilíbrio entre a relevância e a confiabilidade, considerando também o consenso entre os agentes econômicos. Esta Estrutura Conceitual é aplicável a um elenco de modelos contábeis e orienta na preparação e apresentação das demonstrações contábeis elaboradas conforme o modelo escolhido.

Questões comentadas

01. (TRF/Esaf/Adaptada) A seguir são apresentadas cinco assertivas relacionadas às sociedades por ações. Quatro delas são verdadeiras. Assinale a opção que contém a afirmativa *incorreta*.

a) O exercício social tem a duração de 1 ano e a data do término será fixada no estatuto.
b) As demonstrações obrigatórias são: balanço patrimonial, demonstração dos lucros ou prejuízos acumulados, demonstração do resultado do exercício, demonstração das origens e aplicações de recursos e demonstração das mutações do patrimônio líquido.
c) Ao fim de cada exercício social, a diretoria fará elaborar demonstrações financeiras que deverão exprimir com clareza a situação do patrimônio da companhia e as mutações ocorridas no exercício.
d) As demonstrações de cada exercício serão publicadas com a indicação dos valores correspondentes das demonstrações do exercício anterior.
e) As demonstrações financeiras registrarão a destinação dos lucros segundo a proposta dos órgãos da administração, no pressuposto de sua aprovação pela assembléia geral.

Em razão de a Lei n° 6.404/76 não exigir a demonstração das mutações do patrimônio líquido nem a Doar, a alternativa B é incorreta. Todavia, para as companhias abertas, por determinação da Comissão de Valores Mobiliários – CVM, a DMPL é obrigatória.

02. (TCE-ES/Esaf) Pelas disposições da Lei n° 6.404/76 sobre demonstrações financeiras, podemos perceber que:

a) a demonstração de lucros ou prejuízos acumulados, quando devidamente elaborada, substitui a demonstração das mutações do patrimônio líquido.
b) o balanço patrimonial deve apresentar, já devidamente contabilizada, a proposta dos órgãos da administração para distribuição do lucro líquido do exercício.
c) a demonstração do resultado do exercício deve apresentar, expresso em reais, o valor dos dividendos distribuídos para cada uma das ações do capital social.
d) a demonstração das origens e aplicações de recursos apresenta, discriminadamente, todas as origens de recursos e respectivas aplicações feitas durante o exercício do patrimônio da entidade econômico-administrativa.
e) as demonstrações financeiras de empresas do mesmo ramo podem ser consolidadas, desde que uma participe do capital social da outra.

Estabelece a Lei n° 6.404/76, art. 176, § 3°, que as demonstrações devem registrar a destinação dos lucros segundo a proposta dos órgãos da administração, no pressuposto de sua aprovação pela assembléia geral ordinária, que se reúne nos 4 primeiros meses seguintes ao término do exercício social (art. 132).

Conforme o art. 187, VII, da mesma lei, a DRE deve apresentar o lucro ou prejuízo líquido por ação do capital social, enquanto seu art. 186, § 2°, determina que a DLPA deve indicar o montante do dividendo por ação do capital social e pode ser incluída na DMPL.

A Doar discrimina as origens e aplicações do capital circulante líquido.

De acordo com a Lei n° 6.404/76, art. 249, a companhia aberta que tenha mais de 30% do valor de seu patrimônio líquido representado por investimentos em sociedades controladas deve elaborar e divulgar, juntamente com suas demonstrações contábeis, demonstrações consolidadas. Como regra, a controlada não pode participar do capital da controladora, pois a lei citada veda a participação recíproca entre a companhia investidora e suas coligadas e controladas (art. 244).

03. (AFRF/Esaf) Considere os seguintes dados:

Ativo Circulante		**Passivo Circulante**	
Mercadorias	**50**	**Impostos a Pagar**	**80**
Duplicatas a Receber	**70**	**Salários a Pagar**	**120**
Caixa	**10**	**Fornecedores**	**240**
Bancos	**30**	**Empréstimos bancários**	**180**
Outras contas	**60**		
Matérias-Primas	**60**		
Máquinas	**120**		

A apresentação acima, de acordo com as disposições da Lei nº 6.404/76, incorre em algumas impropriedades. Elas são em número de:

a) 3
b) 1
c) 2
d) 5
e) 4

Os erros considerados pela banca examinadora foram estes:

1 - as contas do ativo não estão dispostas de acordo com a ordem decrescente de grau de liquidez (Lei n° 6.404/76, art. 178, § 1°);

2 - a expressão "outras contas" representa designação genérica, o que é vedado por lei (Lei n° 6.404/76, art. 176, § 2°);

3 - A conta Máquinas não é classificada no ativo circulante, e sim no ativo não circulante.

04. (AFTN/Esaf) As sociedades por ações têm ampla regulamentação em lei. Em relação à constituição da companhia e ao exercício social previstos na lei, podemos afirmar corretamente que

a) a constituição da companhia depende do cumprimento, entre outros, dos seguintes requisitos: subscrição, por mais de uma pessoa, de pelo menos 90% das ações em que se divide o capital fixado no estatuto e realização, em dinheiro, de no mínimo 10% das ações subscritas, para que possam ser depositadas em banco oficial, até a institucionalização da empresa.

b) as demonstrações de cada exercício serão publicadas com a indicação dos valores correspondentes das demonstrações do exercício anterior.

c) em 31 de dezembro de cada ano, a diretoria fará elaborar, com base na escrituração mercantil da companhia, as demonstrações financeiras, que deverão exprimir com clareza a situação do patrimônio da companhia e as mutações ocorridas no exercício.

d) o exercício social terá a duração de 1 ano, com início em 1º de janeiro e término em 31 de dezembro, podendo ter duração diversa, no ano em que a companhia for constituída.

e) as demonstrações financeiras registrarão a destinação dos lucros segundo a proposta dos órgãos da administração, desde que esta proposta tenha sido aprovada pela assembléia geral.

Por determinação da Lei nº 6.404/76, além dos valores do exercício encerrado, a companhia deve apresentar os valores correspondentes das demonstrações do exercício anterior. Desse modo, o intérprete das demonstrações pode analisá-las de forma comparativa.

A título de exemplo, as demonstrações podem ser apresentadas com os valores dos 2 exercícios em colunas:

Balanço Patrimonial – em 31.12.x2

	Exercício 2	*Exercício 1*
Ativo Circulante	6.400,00	4.200,00
Caixa	1.200,00	800,00
Bancos Conta Movimento	5.200,00	3.400,00

Quanto à alternativa A, devem ser subscritas 100% das ações em que se divide o capital social (Lei nº 6.404/76, art. 80). A realização mínima de 10% do capital subscrito deve ser em dinheiro.

O exercício social deve ter a duração de 1 ano, não necessariamente coincidente com o ano civil (Lei nº 6.404/76, art. 175). No exercício de constituição e nas hipóteses de mudança estatutária que envolvam a alteração da data de seu término, o exercício pode ter duração diferente de 1 ano (art. 175, parágrafo único).

Encerrado o exercício social, a assembléia geral ordinária deve ser realizada dentro do prazo de 4 meses. Antes de sua realização, porém, a administração deve apresentar proposta de destinação dos lucros, que é utilizada para fins de elaboração das demonstrações contábeis. Quando a assembléia se reúne, pode ratificar ou retificar a proposta (Lei nº 6.404/76, art. 176, § 3º).

05. (TRF/Esaf) Com relação às peças que compõem as demonstrações financeiras, assinale a opção correta.

a) A demonstração do resultado do exercício evidencia a modificação ocorrida na posição financeira da empresa.

b) Na demonstração de lucros ou prejuízos acumulados estarão presentes todos os elementos da competência do período.

c) A demonstração das origens e aplicações de recursos tem a função de apurar o resultado não operacional da empresa.

d) No balanço, as contas serão classificadas segundo os elementos do patrimônio que registrem, e agrupadas de modo a facilitar o conhecimento e a análise da situação financeira da companhia.

e) O fluxo de caixa tornou-se peça obrigatória das demonstrações financeiras, com a promulgação da Lei nº 10.303/01.

A demonstração do resultado do exercício evidencia as variações econômicas (produzidas pelo resultado), enquanto a demonstração de lucros ou prejuízos acumulados evidencia as variações ocorridas no saldo da conta Lucros ou Prejuízos Acumulados durante o exercício, podendo incluir valores cuja competência pertença a exercícios anteriores. Já a demonstração das origens e aplicações de recursos tem a função de evidenciar as variações do capital circulante líquido no exercício.

A alternativa D reproduz literalmente o *caput* do art. 178 da Lei nº 6.404/76, cuja redação, diga-se de passagem, não é das melhores, uma vez que "situação financeira" em sentido estrito diz respeito a fluxo de caixa ou disponibilidades.

A DFC tornou-se obrigatória apenas com a Lei nº 11.638/07. Quanto às demonstrações obrigatórias, a Lei nº 10.303/01 não trouxe modificações.

06. (ISS-Fortaleza/Esaf/Adaptada) De acordo com a Lei das Sociedades por Ações, alterada pela Lei nº 11.638, de 28 de dezembro de 2007, ao fim de cada exercício social, a diretoria fará elaborar, com base na escrituração mercantil, as demonstrações financeiras, que são obrigatórias para todas as Companhias. Indique a opção correta.

a) Balanço patrimonial, demonstração de lucros ou prejuízos acumulados, demonstração do resultado do exercício e demonstração dos fluxos de caixa.

b) Balanço patrimonial, demonstração de lucros ou prejuízos acumulados e demonstração do resultado do exercício.

c) Balanço patrimonial, demonstração de lucros ou prejuízos acumulados, demonstração do resultado do exercício e demonstração das mutações do patrimônio líquido.

d) Balanço patrimonial, demonstração de lucros ou prejuízos acumulados, demonstração do resultado do exercício, demonstração do valor adicionado e demonstração dos fluxos de caixa.

e) Balanço patrimonial, demonstração de lucros ou prejuízos acumulados, demonstração do resultado do exercício, demonstração das origens e aplicações de recursos e demonstração das mutações do patrimônio líquido.

Nesta questão, a banca quis explorar as demonstrações obrigatórias em qualquer caso. Em relação às sociedades por ações, a lei estabelece que, ao fim de cada exercício social, a diretoria deve fazer elaborar, com base na escrituração comercial, as seguintes demonstrações contábeis, que devem exprimir com clareza a situação do patrimônio da companhia e as mutações ocorridas no exercício:

1 - balanço patrimonial;
2 - demonstração dos lucros ou prejuízos acumulados ou, se companhia aberta, por exigência da CVM, demonstração das mutações do patrimônio líquido;
3 - demonstração do resultado do exercício;
4 - demonstração dos fluxos de caixa, exceto no caso de companhia fechada com patrimônio líquido, na data do balanço, inferior a R$ 2 milhões; e
5 - se companhia aberta, demonstração do valor adicionado.

Assim, são demonstrações obrigatórias para as companhias *abertas*:

1 - balanço patrimonial;
2 - demonstração das mutações do patrimônio líquido;
3 - demonstração do resultado do exercício;
4 - demonstração dos fluxos de caixa; e
5 - demonstração do valor adicionado.

O CPC 26 também exige a demonstração do resultado abrangente.

Para as companhias *fechadas*, são demonstrações obrigatórias:

1 - balanço patrimonial;
2 - demonstração dos lucros ou prejuízos acumulados;
3 - demonstração do resultado do exercício;
4 - demonstração dos fluxos de caixa, se o patrimônio líquido, na data do balanço, for superior a R$ 2 milhões.

07. (ISS-Recife/Esaf/Adaptada) Com relação às peças que compõem as demonstrações financeiras, assinale a opção correta.

a) A demonstração do resultado do exercício evidencia a modificação ocorrida no caixa da empresa.

b) A demonstração das origens e aplicações de recursos tem a função de apurar o resultado não operacional da empresa.

c) A demonstração de lucros ou prejuízos acumulados deverá indicar o montante do dividendo por ação do capital social e poderá ser incluída na demonstração das mutações do patrimônio líquido, se elaborada e publicada pela companhia.

d) O balanço patrimonial revela de forma dinâmica o fluxo econômico da empresa.

e) O fluxo de caixa tornou-se peça obrigatória das demonstrações financeiras, com a promulgação da Lei nº 10.303/01.

Quem evidencia a modificação ocorrida no caixa (vale dizer, disponibilidades) da empresa é a demonstração dos fluxos de caixa, que se tornou obrigatória apenas a partir da Lei nº 11.638/07, exceto para companhias fechadas como PL, na data do balanço, não superior a R$ 2 milhões.

O fluxo econômico é representado pelas receitas e despesas, apresentadas na demonstração do resultado do exercício.

A demonstração dos lucros ou prejuízos acumulados pode ser incluída na demonstração das mutações do patrimônio líquido, se esta demonstração for elaborada e publicada pela companhia. Como a primeira evidencia as variações ocorridas nos saldos das contas do patrimônio líquido, demonstrará, por consequência, as variações na conta de lucros ou prejuízos acumulados. A Lei das S.A. não dispensa propriamente a elaboração da demonstração dos lucros ou prejuízos acumulados. Apenas faculta sua inclusão na demonstração das mutações do patrimônio líquido, se esta for elaborada e publicada. A Instrução CVM nº 59/86 determina que as sociedades anônimas de *capital aberto* elaborem e publiquem esta demonstração.

08. (Analista Judiciário-TRT-20ª/FCC) Em relação às demonstrações contábeis, considere as seguintes afirmativas:

I. A demonstração das mutações do patrimônio líquido, de acordo com a Lei nº 6.404/76, é de apresentação obrigatória para todas as sociedades anônimas.

II. No balanço patrimonial está evidenciado o capital de terceiros de uma entidade.

III. Na demonstração da conta lucros/prejuízos acumulados é evidenciada a distribuição do resultado do exercício.

IV. A demonstração de origens e aplicação de recursos evidencia as causas que geram a variação das disponibilidades.

V. A apresentação do balanço social é obrigatória apenas para as companhias fechadas.

Está correto o que se afirma *apenas* em

a) **I e II.**
b) **II e III.**
c) **III e IV.**
d) **IV e I.**
e) **V e II.**

A Lei nº 6.404/76 não exige a elaboração da demonstração das mutações do patrimônio líquido. Porém, a Instrução da Comissão de Valores Mobiliários nº 59/86 determina que as sociedades anônimas de capital *aberto* elaborem e publiquem essa demonstração.

"Lucros ou prejuízos acumulados" é a denominação de uma das contas do patrimônio líquido. A conta é uma só, variando seu nome de acordo com o saldo que apresentar: se credor, lucros acumulados, se devedor, prejuízos acumulados. São as variações ocorridas no saldo dessa conta que devem ser evidenciadas na demonstração dos lucros ou prejuízos acumulados, inclusive a destinação ou distribuição do resultado (parcela destinada à formação de reservas, dividendos etc.).

A demonstração das origens e aplicações de recursos evidencia o aumento ou a redução do capital circulante líquido, ou capital de giro líquido, representado pela diferença entre o ativo e o passivo circulantes. Não é uma demonstração dos fluxos de caixa, mas das variações no capital circulante líquido.

A apresentação do balanço social é facultativa.

09. (ICMS-SP/2009/FCC) A empresa Empreendimentos S.A. atua no seguimento da construção civil exclusivamente na construção de agências bancárias.

Nesse mercado a inadimplência é próxima de zero em decorrência do setor ser bastante forte. Com o objetivo de ampliar seus negócios, a empresa passou a atuar, no último ano, no segmento de casas populares, em que o ganho é maior e o risco de inadimplência, também. O faturamento nesse primeiro ano representou 2% do total. A empresa deve divulgar essa informação por ser

a) material e permitir a avaliação do patrimônio líquido.
b) neutra e não modificar a análise do usuário.
c) essencial para o encerramento das demonstrações contábeis.
d) direcionadora para tomada de decisões a favor da empresa.
e) relevante e afetar a avaliação de riscos e oportunidades.

Ao tratar da materialidade, estabelece a Deliberação CVM nº 539/07 (Pronunciamento Conceitual Básico do CPC – *Estrutura Conceitual Básica para Elaboração e Apresentação das Demonstrações Contábeis*), item 29: "Por exemplo, reportar um novo segmento em que a entidade tenha passado a operar poderá afetar a avaliação dos riscos e oportunidades com que a entidade se depara, independentemente da materialidade dos resultados atingidos pelo novo segmento no período abrangido pelas demonstrações contábeis."

Gabarito

01 - B
02 - B
03 - A
04 - B
05 - D
06 - B
07 - C
08 - B
09 - E

Capítulo 21

Balanço patrimonial

21.1 Conceito

O balanço patrimonial é dividido em ativo e passivo, cujos totais são sempre iguais. O ativo é constituído pelos bens e créditos, enquanto o passivo é formado pelo passivo exigível (que representa as dívidas com terceiros) e patrimônio líquido. O ativo e o passivo são divididos em grupos, subgrupos, contas e subcontas. Assim, o primeiro grupo do ativo é o circulante, que tem como primeiro subgrupo as disponibilidades, cuja primeira conta é Caixa, que pode ter como subcontas, por exemplo, Caixa da Matriz e Caixa da Filial.

De acordo com o art. 178 da Lei nº 6.404/76, no balanço patrimonial, as contas devem ser dispostas segundo os elementos do patrimônio que registrem (bens, créditos, obrigações e situação líquida) e agrupadas de modo a facilitar o conhecimento e a análise da situação financeira da companhia. Neste caso, a expressão "situação financeira" não foi usada em sentido estrito, ou seja, o balanço não expõe apenas as disponibilidades ou meios de pagamento da sociedade.

21.2 Critério de disposição das contas no ativo

No ativo, as contas são dispostas em ordem decrescente de grau de liquidez dos elementos nelas registrados, isto é, dos itens de maior para os de menor liquidez. A ordem decrescente de grau de liquidez, que deve ser observada em todos os grupos e subgrupos do ativo, leva em consideração a expectativa de conversão dos bens e direitos em dinheiro. A conta Caixa, por exemplo, como já representa o próprio dinheiro em tesouraria, é a primeira do ativo.

O ativo é composto por dois grupos, cuja sequência a seguir apresentada também observa a ordem decrescente de grau de liquidez:

1 - circulante;

2 - não circulante, dividido em quatro subgrupos: realizável a longo prazo, investimentos, imobilizado e intangível, nesta ordem.

Conforme a nova legislação, é interessante observar que o grupo ativo permanente foi substituído pelo não circulante, ao qual se incorporou o realizável a longo prazo, que era o segundo grupo do ativo. Outra alteração importante foi a extinção do subgrupo diferido.

21.3 Critério de disposição das contas no passivo

Na classificação dos elementos do passivo exigível, considera-se a ordem decrescente de grau de exigibilidade. Quanto mais próximo o prazo de vencimento da obrigação, maior o seu grau de exigibilidade. Por este critério, aparecem primeiro as contas que tenham prazos de vencimento mais próximos.

O passivo é composto por três grupos:

1 - circulante;
2 - não circulante;
3 - patrimônio líquido, dividido em capital social, reservas de capital, ajustes de avaliação patrimonial, reservas de lucros, ações em tesouraria e prejuízos acumulados.

O grupo resultados de exercícios futuros foi extinto e os valores nele antes classificados passaram a integrar o passivo não circulante.

21.4 Compensação de saldos devedores e credores

Os saldos devedores e credores que a companhia não tiver direito de compensar devem ser classificados separadamente (art. 178, § 3°).

Se a companhia adquirir mercadorias com ICMS a Recuperar de 100 e as vender com ICMS a Recolher de 150, em vez de apresentar o saldo da conta ICMS a Recuperar no ativo circulante e o da conta ICMS a Recolher no passivo circulante, deverá fazer a compensação, de forma que apareça apenas o saldo favorável ao Estado. Portanto, a conta ICMS a Recolher será classificada no passivo circulante com o saldo de 50, e a conta ICMS a Recuperar não será apresentada no balanço.

21.5 Composição do ativo

O ativo é composto por dois grupos: circulante e não circulante, divididos em subgrupos, cujo conteúdo é especificado pelo art. 179 da Lei das S.A.

21.6 Ativo circulante

De acordo com a Lei das Sociedades por Ações, art. 179, I, o ativo circulante é composto por três subgrupos:

1 - disponibilidades;
2 - direitos realizáveis no curso do exercício social subsequente;
3 - aplicações de recursos em despesas do exercício seguinte (despesas pagas antecipadamente).

21.7 Disponibilidades

Disponibilidades são os elementos do ativo que representam dinheiro ou que nele podem ser convertidos imediatamente. São os valores utilizáveis como meios de pagamento. É o caso das contas Caixa, Bancos Conta Movimento, Aplicações Financeiras de Liquidez Imediata e Numerários em Trânsito.

A conta Bancos Conta Movimento registra as operações que afetam a conta bancária de livre movimentação.

Se um valor depositado em banco corresponde a aplicação financeira que pode ser movimentada livremente, sem prazo para resgate, deve ser usada a conta Aplicações Financeiras de Liquidez Imediata. Se houver prazo para resgate, como no caso de

Certificados de Depósitos Bancários – CDB e Recibos de Depósitos Bancários – RDB, o mais adequado é utilizar a conta Aplicações Financeiras (ativo circulante, direitos realizáveis no exercício seguinte).

Os depósitos judiciais, depósitos para garantia de importação, depósitos para garantia de participação em licitação etc., que não são de livre movimentação, devem ser registrados na conta Bancos Conta Vinculada (ativo circulante/não circulante realizável a longo prazo, direitos realizáveis).

Quando mantidos em tesouraria na data do encerramento do exercício, os cheques emitidos pela companhia não afetam o saldo da conta Bancos Conta Movimento. Todavia, se já foram lançados contabilmente, deverá ser efetuado o estorno. Os cheques emitidos pela companhia e entregues aos beneficiários até a data do encerramento do exercício devem ser registrados normalmente na conta Bancos Conta Movimento.

Os numerários em trânsito representam remessas bancárias de valores entre estabelecimentos da companhia ou entre estes e clientes, fornecedores etc. Os valores em trânsito e já conhecidos na data do balanço podem integrar o saldo da conta Bancos Conta Movimento ou serem lançados em uma conta específica (Numerários em Trânsito).

21.8 Direitos realizáveis no curso do exercício social subsequente

Os direitos realizáveis podem ser divididos em:

1 - direitos realizáveis reais – são os bens;
2 - direitos realizáveis pessoais – são os créditos.

No texto da Lei n° 6.404/76, a expressão "direitos realizáveis" tem o sentido jurídico de direitos subjetivos patrimoniais, que podem ser divididos em reais e pessoais. Os direitos realizáveis também estão presentes no ativo não circulante realizável a longo prazo.

Direitos realizáveis reais – Os direitos realizáveis reais lançados no ativo circulante ou não circulante realizável a longo prazo são, normalmente, direitos sobre coisa própria. Isso significa que, a princípio, devem ser registrados nesses grupos apenas os bens realizáveis de propriedade da companhia. Exemplo de direitos realizáveis reais são os estoques, que podem ser divididos em:

1 - estoque de matérias-primas;
2 - estoque de produtos em elaboração;
3 - estoque de produtos acabados;
4 - estoque de mercadorias;
5 - estoque de materiais de uso ou consumo.

A realização dos estoques, em regra, se dá por meio da venda ou do consumo dos bens.

Em geral, os estoques são apresentados no ativo circulante. Contudo, os estoques de bens que só possam ser alienados após o exercício seguinte, como animais ainda em criação ou bens que exijam um longo período de produção, devem ser classificados no ativo não circulante realizável a longo prazo.

Integram o ativo as mercadorias:

1 - em estoque que sejam de propriedade da companhia;
2 - de propriedade da companhia, mas que estejam depositadas em estabelecimento de terceiros;
3 - de propriedade da companhia que estejam na posse de terceiros em consignação.

As mercadorias no estoque da companhia que sejam de propriedade de terceiros não devem ser apresentadas no balanço patrimonial dela.

Direitos realizáveis pessoais – Os direitos realizáveis pessoais, vale dizer, os créditos, são classificados no ativo circulante ou no ativo não circulante realizável a longo prazo, conforme o prazo previsto para a realização.

De acordo com a legislação brasileira, a transmissão da propriedade de bens móveis se dá pela tradição, que consiste na entrega da coisa a quem a adquiriu. Se a companhia faz um adiantamento ao fornecedor, por exemplo, o valor deve ficar registrado na conta Adiantamentos a Fornecedores, que traduz um direito realizável pessoal, enquanto a mercadoria não for recebida. Somente após a entrega da mercadoria pelo fornecedor é que deve ser feito o registro na conta Mercadorias, pois é neste momento que a companhia adquire a propriedade do bem, que é um direito realizável real. O direito que era pessoal, representado pelo adiantamento, transformou-se em real, com o recebimento do bem.[1]

São exemplos de direitos realizáveis pessoais:

1 - Duplicatas a Receber;
2 - Notas Promissórias a Receber;
3 - Adiantamentos a Fornecedores;
4 - ICMS a Recuperar;
5 - IPI a Recuperar.

A realização do direito pessoal pode dar-se por:

1 - recebimento do valor em dinheiro, como é o caso de duplicatas e promissórias a receber;
2 - recebimento de mercadorias ou serviços, como é o caso de Adiantamentos a Fornecedores;
3 - compensação, como é o caso do ICMS e IPI a recuperar.

Divisão do ativo circulante nos planos de contas – Os planos de contas, tradicionalmente, fazem a divisão do ativo circulante em quatro subgrupos:

1 - disponibilidades;
2 - direitos de curto prazo;

---

[1] Segundo a Estrutura Conceitual para a Elaboração e Apresentação das Demonstrações Contábeis, "ao avaliar se um item se enquadra na definição de ativo, passivo ou patrimônio líquido, deve-se atentar para a sua essência e realidade econômica e não apenas sua forma legal".

3 - estoques;

4 - despesas antecipadas.

Todavia, a Lei n° 6.404/76 divide o ativo circulante em apenas três subgrupos, sem discriminar os *direitos de curto prazo e estoques*, os quais são reunidos em um único subgrupo, denominado *direitos realizáveis no curso do exercício social subsequente* (seguinte).

Quanto à ordem de liquidez dos elementos do circulante (e também do realizável a longo prazo), em razão dos usos e costumes, as contas a receber são apresentadas antes dos estoques.

21.9 Aplicações de recursos em despesas do exercício seguinte

As despesas antecipadas recebem, na Lei n° 6.404/76, a denominação de *aplicações de recursos em despesas do exercício seguinte.*

Em atendimento ao princípio da competência, as despesas pagas dentro de um exercício mas que pertençam ao exercício seguinte devem ser registradas no ativo circulante. A transferência do valor de despesa antecipada para o resultado é feita à medida que o período ao qual ela pertence tenha transcorrido. Podem figurar no balanço patrimonial como despesas antecipadas os valores pagos antecipadamente que correspondam a seguros, juros, salários, aluguéis, assinaturas de jornais e revistas, bilhetes de passagem.

21.10 Operações com seguros

1º Exemplo

Consideremos que, em 31.10.X1, fosse paga despesa de seguro contra incêndio com as seguintes características:

1 - período de cobertura previsto na apólice de seguros: 01.11.X1 a 31.10.X2;

2 - valor pago: 1.200.

Em 31.10.X1, data do pagamento do seguro:

D - Seguros a Vencer	
C - Caixa	1.200

A conta Seguros a Vencer indica que a despesa de seguro foi paga antecipadamente. Neste caso, ela deve ser classificada no ativo circulante. Também poderíamos usar as denominações Seguros Antecipados, Seguros Pagos Antecipadamente, Prêmios de Seguros a Apropriar, Despesas de Seguros Antecipados.

Em 31.12.X1, data de encerramento do exercício, apropriamos ao resultado a parcela pertencente ao exercício de X1:

D - Despesa de Seguros	
C - Seguros a Vencer	200

Como o valor do seguro é correspondente ao período de 12 meses, a parcela mensal é de: 1.200/12 meses = 100. Logo, a parte correspondente aos 2 meses de cobertura do seguro no exercício de X1 é de: 100 x 2 meses = 200.

Em 31.12.X1, no resultado do exercício, temos o valor de 200, a título de despesa de seguros do período de 01.11.X1 a 31.12.X1. No ativo circulante, deve ser indicado, na conta Seguros a Vencer, o saldo de 1.000.

Uma outra forma muito usual de efetuarmos os registros contábeis da operação de seguro anteriormente vista seria a seguinte:

Em 31.10.X1, data do pagamento do seguro, lançaríamos:

D - Despesa de Seguros	
C - Caixa	1.200

Neste caso, todo o valor pago foi lançado como despesa, apesar de o pagamento ter sido feito antecipadamente. Não haverá grandes inconvenientes nisso, desde que seja feito o ajuste até a data do encerramento do exercício.

Em 31.12.X1, data de encerramento do exercício, transferiríamos para a conta Seguros a Vencer a parcela do seguro correspondente ao exercício de X2:

D - Seguros a Vencer	
C - Despesa de Seguros	1.000

Os efeitos são iguais aos obtidos quando usamos o outro critério para registro: em 31.12.X1, no resultado do exercício, teríamos o valor de 200, a título de despesa de seguros do período de 01.11.X1 a 31.12.X1, e, no ativo circulante, seria indicado, na conta Seguros a Vencer, o saldo de 1.000.

2º Exemplo

Consideremos que, em 31.10.X1, fosse paga despesa de seguro contra incêndio com as seguintes características:

1 - período de cobertura previsto na apólice de seguro: 01.01.X2 a 31.12.X2;

2 - valor pago: 1.200.

O período de cobertura está totalmente compreendido no exercício de X2.

Em 31.10.X1, data do pagamento do seguro, lançaríamos:

D - Seguros a Vencer	
C - Caixa	1.200

Nenhum ajuste seria feito em 31.12.X1, uma vez que só haveria despesa de seguro a partir de X2. O saldo da conta Seguros a Vencer, de 1.200, seria apresentado no ativo circulante.

3º Exemplo

Consideremos que, em 31.10.X1, fosse paga despesa de seguro contra incêndio com as seguintes características:

1 - período de cobertura previsto na apólice de seguro: 01.01.X2 a 31.12.X2;
2 - valor pago: 100;
3 - valor total da apólice: 1.200;
4 - data de pagamento do valor restante (1.100): 31.03.X2.

Observe que neste caso o valor do seguro contratado não foi integralmente pago. Resta pagar a quantia de 1.100.

Em 31.10.X1, data do pagamento da primeira parte do valor do seguro, lançaríamos:

D - Seguros a Vencer		
C - Caixa		100

Em 31.12.X1, a conta Seguros a Vencer apareceria no ativo circulante com o saldo de 100. Não consideramos o valor restante a pagar pelo fato de corresponder a período de cobertura ainda não transcorrido. O período de cobertura está totalmente compreendido em X2. Logo, não há despesa de seguro, nem obrigação correspondente a apropriar em X1.

Entretanto, alguns contabilistas adotam critérios diferentes na solução deste problema. Para estes, o certo seria efetuar o lançamento indicado abaixo.

Em 31.10.X1, data do pagamento do seguro, o lançamento seria:

D - Seguros a Vencer	1.200	
C - Caixa		100
C - Seguros a Pagar		1.100

Desta forma, a conta Seguros a Vencer apareceria no ativo circulante, em 31.12.X1, com o saldo de 1.200.

Os inconvenientes neste lançamento são: a indicação na conta Seguros a Vencer de um valor que, em parte, não corresponde a seguro pago antecipadamente e a apresentação de igual valor na conta Seguros a Pagar, apesar de o seguro ser relativo a X2 e, portanto, ainda não incorrido.

21.11 Registro de operações com juros antecipados

Consideremos que a companhia tenha efetuado o desconto de uma duplicata com as seguintes características:

1 - data da operação de desconto: 01.12.X1;
2 - data de vencimento da duplicata: 31.01.X2;
3 - valor nominal da duplicata: 1.000;
4 - valor dos juros do desconto pagos antecipadamente: 200;
5 - valor atual recebido pela companhia ao efetuar o desconto: 800.

Em 01.12.X1, data da operação de desconto, registraríamos:

D - Bancos Conta Movimento	800	
D - Encargos Financeiros a Transcorrer	200	
C - Duplicatas Descontadas		1.000

Em 31.12.X1, data do encerramento do exercício, apropriaríamos a parcela correspondente à despesa de juros do desconto relativa ao exercício de X1:

D - Despesa de Juros	
C - Encargos Financeiros a Transcorrer	100

Antes da adoção das Normas Internacionais de Contabilidade, os juros do desconto eram registrados como despesa antecipada, no ativo circulante. Atualmente, eles são lançados na conta Encargos Financeiros a Transcorrer, retificadora do passivo circulante. A conta Duplicatas Descontadas, que agora é classificada no passivo circulante, deve ser baixada, em contrapartida com Duplicatas a Receber, quando o banco avisar à companhia que o devedor pagou o título. Na essência, o desconto de duplicatas representa um "empréstimo" com títulos oferecidos em garantia.

O desconto de notas promissórias também é uma operação usual. Existe, porém, uma diferença fundamental a ser considerada do ponto de vista contábil entre o desconto de duplicatas e o desconto de promissórias. Enquanto as duplicatas descontadas serão pagas, na data de vencimento, ao banco pelo sacado (pessoa que comprou a mercadoria a prazo e aceitou as duplicatas), as notas promissórias serão pagas ao banco pela própria companhia que efetuou a operação de desconto com a instituição financeira. Exemplo: Em 01.12.X1, a companhia emite uma nota promissória, com vencimento para 31.01.X2, no valor de 1.000, que é levada a desconto bancário. O banco paga à companhia, no ato do desconto, o valor atual de 800. Na data de vencimento, a companhia pagará ao banco o valor nominal do título, que é de 1.000.

Em 01.12.X1, data da operação de desconto, registraríamos:

D - Bancos Conta Movimento	800	
D - Encargos Financeiros a Transcorrer	200	
C - Notas Promissórias Descontadas		1.000

A conta Notas Promissórias Descontadas é classificada no passivo circulante, uma vez que representa obrigação da própria companhia.

O desconto de títulos é, grosso modo, um adiantamento de recursos feito aos clientes pelo banco, garantido normalmente por duplicatas ou notas promissórias. Se o título não for pago pelo devedor, a companhia que o levou a desconto terá de honrar seu pagamento.

Essa operação está sujeita ao IOF, que é calculado sobre o valor do principal, e não apenas sobre o valor do desconto. Esse imposto é cobrado da companhia, que o lança como despesa.

Vejamos uma operação mais complexa envolvendo o desconto de duplicatas.

Supondo o desconto de uma duplicata com valor nominal de 100.000, vencimento para 30 dias, taxa de desconto de 3% ao mês e IOF de 1,5% ao ano (0,0041% ao dia):

Valor do desconto = 100.000 x 3% = 3.000
IOF do período = 30 dias x 0,0041% = 0,123%
Valor do IOF = 100.000 x 0,123% = 123
Valor entregue ao cliente = 100.000 – 3.000 – 123 = 96.877
Ganho do banco = 3.000

D - Bancos Conta Movimento	96.877	
D - Encargos Financeiros a Transcorrer	3.000	
D - Despesa de IOF	123	
C - Duplicatas Descontadas		100.000

O IOF é lançado integralmente como despesa no momento da ocorrência do seu fato gerador.

21.12 Ativo não circulante realizável a longo prazo

De acordo com a Lei das Sociedades por Ações, art. 179, II, o ativo não circulante realizável a longo prazo é composto por dois itens:

1 - direitos realizáveis após o término do exercício seguinte;

2 - direitos realizáveis derivados de vendas, adiantamentos ou empréstimos a sociedades coligadas ou controladas, diretores (administradores em geral), acionistas (ou sócios) ou participantes no lucro da companhia, que não constituírem negócios usuais na exploração do objeto (atividade) da companhia.

21.13 Direitos realizáveis de longo prazo

Os direitos realizáveis classificados no ativo não circulante realizável a longo prazo são aqueles cujo prazo de realização ultrapassa o exercício seguinte, a contar da data do encerramento do exercício de elaboração do balanço patrimonial. Se o balanço patrimonial for elaborado com base em 31.12.X1, por exemplo, serão direitos realizáveis após o término do exercício social seguinte aqueles com realização prevista para depois do exercício de X2, ou seja, a partir do exercício de X3, inclusive.

O conceito de direitos realizáveis é o mesmo que foi visto no ativo circulante. Também no ativo não circulante realizável a longo prazo, eles são divididos em:

1 - direitos realizáveis reais;

2 - direitos realizáveis pessoais.

Direitos realizáveis reais de longo prazo – Em regra, os direitos realizáveis reais, como é o caso dos estoques, figuram no ativo circulante. Porém, os estoques de bens que só possam ser alienados após o exercício seguinte, como animais ainda em criação ou bens que exijam longo período de produção, devem ser classificados no ativo não circulante realizável a longo prazo.

Direitos realizáveis pessoais de longo prazo – Para identificar se os direitos realizáveis pessoais (créditos) são classificados no ativo circulante ou no ativo não circulante realizável a longo prazo, o contabilista extrai do livro Razão o saldo da conta que representa esses direitos e efetua o desdobramento deste saldo de acordo com os prazos de vencimento. Exemplificando, em 31.12.X1, a conta Duplicatas a Receber apresentava o saldo de 1.000 dividido da seguinte forma:

	Valor das duplicatas	*Datas de vencimento*
	150	31.03.X2
	200	30.11.X2
	250	30.04.X3
	400	31.05.X4
Total	1.000	

No ativo circulante, seria apresentada a conta Duplicatas a Receber com o saldo de 350, correspondendo aos valores realizáveis em X2. No ativo não circulante realizável a longo prazo, também apareceria a conta Duplicatas a Receber, com o saldo de 650, relativo aos valores realizáveis em X3 e X4.

Não são usuais as contas "Duplicatas a Receber de Curto Prazo" e "Duplicatas a Receber de Longo Prazo". Em geral a conta é uma só: Duplicatas a Receber. Ao fim de cada exercício, o contabilista desdobra-lhe o saldo de acordo com os prazos de vencimento.

21.14 Operações não usuais com pessoas ligadas

A classificação dos direitos realizáveis pessoais decorrentes de negócios não usuais com pessoas ligadas independe do prazo previsto para a realização do crédito. Qualquer que seja o prazo de vencimento do direito proveniente de venda, adiantamento ou empréstimo, ele será classificado no ativo não circulante realizável a longo prazo se tiver como origem uma operação não usual e envolver, como devedor, uma destas pessoas ligadas indicadas na Lei n° 6.404/76: sociedades coligadas ou controladas, diretores, acionistas ou participantes no lucro da sociedade.

Operações não usuais são aquelas desenvolvidas pela companhia sem que estejam previstas em seu estatuto como atividades que ela irá explorar. Numa companhia que, por disposição estatutária, tenha como objeto a compra e venda de sapatos, são operações não usuais o empréstimo, a venda de bens de uso permanente, os adiantamentos a acionistas.

Três requisitos são necessários, cumulativamente, para que o prazo de realização seja irrelevante na classificação dos créditos desta natureza:

1 - o direito é proveniente de venda, adiantamento ou empréstimo;

2 - o negócio que gerou o direito não é usual na exploração da atividade da companhia credora;

3 - o devedor deve ser uma das pessoas ligadas indicadas na Lei n° 6.404/76: sociedades coligadas ou controladas, diretores, acionistas ou participantes no lucro da companhia.

A tabela a seguir apresenta, em sentido horizontal, exemplos de créditos classificados no ativo não circulante realizável a longo prazo independentemente do prazo de realização, por estarem presentes os três requisitos anteriormente vistos.

Espécie de direito	*Operação não usual*	*Pessoa ligada (devedor)*
crédito decorrente de venda	venda de edificação de uso	sociedade controlada
crédito decorrente de empréstimo	empréstimo de dinheiro	diretor
crédito decorrente de adiantamento	adiantamento a acionista	acionista

Na falta de um destes requisitos, o crédito será classificado de acordo com o prazo previsto para sua realização. Exemplo: se a companhia vende mercadorias de sua linha normal de comercialização para uma controlada, apenas dois dos requisitos necessários à classificação no longo prazo estão presentes: o crédito é proveniente de venda e o devedor é pessoa ligada. Como a operação é usual (venda de mercadorias), a classificação deve ser feita de acordo com o prazo de realização. Se a companhia faz um adiantamento a fornecedor, o crédito é decorrente de adiantamento, a operação não é usual, mas o fornecedor não é pessoa ligada. A classificação é feita de acordo com o prazo de realização. Se a companhia adquire ações de uma coligada, a pessoa é ligada, a operação não é usual, mas não se trata de direito realizável proveniente de venda, adiantamento ou empréstimo. Neste caso, a classificação é feita no ativo não circulante investimentos, na conta Ações de Coligadas.

21.15 Despesas antecipadas de longo prazo

A Lei n° 6.404/76 não faz previsão de despesas antecipadas no ativo não circulante realizável a longo prazo. A omissão se deve ao fato de o legislador não ter imaginado que despesas de exercício posterior ao seguinte pudessem ser pagas antecipadamente. Essa lacuna existente na lei citada é preenchida por meio da analogia, aplicando-se, em virtude da semelhança entre os grupos, o critério previsto para as despesas antecipadas do ativo circulante.

Assim, são classificadas no ativo não circulante realizável a longo prazo as aplicações de recursos em despesas de exercícios posteriores ao exercício seguinte (despesas antecipadas de longo prazo).

Consideremos que, em 31.10.X1, fosse paga despesa de seguro contra incêndio com as seguintes características:

1 - período de cobertura previsto na apólice de seguros: 01.11.X1 a 31.10.X3 (24 meses);

2 - valor pago: 2.400.

Em 31.10.X1, data do pagamento do seguro, lançaríamos:

D - Seguros a Vencer	
C - Caixa	2.400

Em 31.12.X1, data de encerramento do exercício, apropriaríamos ao resultado a parcela pertencente ao exercício de X1:

D - Despesa de Seguros	
C - Seguros a Vencer	200

No balanço patrimonial de 31.12.X1, a conta Seguros a Vencer seria indicada no ativo circulante com o valor de 1.200, correspondendo ao período de cobertura do exercício seguinte, de 01.01.X2 a 31.12.X2. Ela também seria apresentada no ativo não circulante realizável a longo prazo, com o valor de 1.000, relativo ao período de cobertura posterior ao exercício seguinte, de 01.01.X3 a 31.10.X3.

21.16 Classificação de acordo com o ciclo operacional

A Lei das Sociedades por Ações, art. 179, parágrafo único, estabelece: "Na companhia em que o ciclo operacional da empresa tiver duração maior que o exercício social, a classificação no circulante ou longo prazo terá por base o prazo de duração do ciclo operacional".

Ciclo operacional é a série sucessiva de transações envolvendo as atividades usuais da companhia. Dentro do prazo de duração do ciclo operacional, a companhia aplica recursos em suas atividades usuais e os recupera, acrescidos do lucro, mediante o recebimento das vendas.

Na atividade comercial, o ciclo operacional se inicia com a aquisição da mercadoria e termina com o recebimento da venda. Já na atividade industrial, o ciclo operacional começa com a aquisição da matéria-prima e é concluído com o recebimento da venda.

Em geral, o ciclo operacional é inferior a 1 ano. Nesse caso, se o prazo de realização dos direitos realizáveis estiver compreendido no exercício seguinte (12 meses seguintes a contar da data do balanço patrimonial), eles deverão ser classificados no ativo circulante. Os direitos cujo prazo de realização ultrapasse o exercício seguinte serão classificados no ativo não circulante realizável a longo prazo.

O ciclo operacional de uma companhia só produz efeitos na classificação das contas no balanço se for superior a 1 ano. É o caso da fabricação de navios, aviões, turbinas, plataformas de petróleo.

Numa companhia em que o ciclo operacional tenha a duração de 2 anos, os créditos com prazo de realização de até 2 anos serão classificados no ativo circulante. Somente os créditos dessa sociedade anônima com prazo de realização superior ao período de duração de um ciclo operacional devem ser classificados no ativo não circulante realizável a longo prazo.

Qualquer que seja o prazo de duração do ciclo operacional, o exercício social continuará a ser de 1 ano. O ciclo operacional superior a 1 ano não afeta o prazo de duração do exercício social, e sim a classificação no ativo circulante e no ativo não circulante realizável a longo prazo. Esse critério também deve ser adotado para os grupos passivo circulante e passivo não circulante.

21.17 Balanço intermediário

Balanço intermediário é aquele elaborado com base em data anterior à do encerramento do exercício. Pode decorrer, por exemplo, de determinação do estatuto ou de exigência da lei, de acordo com o tipo ou atividade da companhia.

A classificação das contas no circulante e não circulante, tanto no ativo quanto no passivo, leva em consideração os 12 meses seguintes à data da elaboração. Assim, no balanço intermediário de 30.06.X1, uma conta a receber realizável em 30.09.X2 deve figurar no ativo não circulante realizável a longo prazo, pois sua realização acontecerá em período superior a 12 meses a partir da data do balanço intermediário, muito embora ocorra no exercício seguinte.

Os critérios utilizados na avaliação dos elementos que constituem o ativo são apresentados pela Lei das Sociedades por Ações no art. 183, cujas disposições são comentadas em seguida.

21.18 Avaliação do ativo circulante e do realizável a longo prazo

Estabelece o art. 183, I, da Lei n° 6.404/76, com a redação da Lei n° 11.638/07:

> "Art. 183 – no balanço, os elementos do ativo serão avaliados segundo os seguintes critérios:
>
> I - as aplicações em instrumentos financeiros, inclusive derivativos, e em direitos e títulos de créditos, classificados no ativo circulante ou no realizável a longo prazo:
>
> a) pelo seu valor justo, quando se tratar de aplicações destinadas à negociação ou disponíveis para venda; e
>
> b) pelo valor de custo de aquisição ou valor de emissão, atualizado conforme disposições legais ou contratuais, ajustado ao valor provável de realização, quando este for inferior, no caso das demais aplicações e os direitos e títulos de crédito;
>
> ....".

Como instrumentos financeiros podem ser considerados os valores mobiliários (ações, debêntures), bem como os derivativos – instrumentos financeiros cujo valor deriva ou depende do preço ou desempenho de mercado de determinado bem básico, taxa de referência ou índice. Derivativos são investimentos similares a uma aposta: há, de um lado, quem acredite que o valor de certo bem, índice, taxa etc. subirá e, do outro, quem ache que esse preço cairá. Destina-se, assim, à especulação ou à *garantia contra* oscilações bruscas de preços que afetem os negócios de determinada pessoa. Integram o mercado de derivativos os mercados futuros, a termo, de opções e de *swaps*, pois têm seus preços derivados do mercado à vista.

Já os direitos e títulos de crédito a que se refere o inciso I são as contas a receber, em geral representadas por duplicatas, notas promissórias ou títulos similares.

De acordo com a Deliberação CVM n° 604/09 (Pronunciamentos Técnicos CPC 38, 39 e 40), um instrumento financeiro ativo pode ser classificado em quatro categorias:

1 - mensurado ao valor justo por meio do resultado (destinado à negociação);
2 - mantido até o vencimento;
3 - empréstimos e contas a receber (recebíveis); e
4 - disponível para venda.

Ativo financeiro mensurado ao valor justo por meio do resultado é um ativo financeiro que satisfaz qualquer das seguintes condições:

1 - é classificado como mantido para negociação, o que ocorre quando o ativo é:

   a) adquirido ou incorrido principalmente com a finalidade de venda ou de recompra no curto prazo;

b) no reconhecimento inicial é parte de uma carteira de instrumentos financeiros identificados que são gerenciados em conjunto e para os quais existe evidência de modelo real recente de realização de lucros a curto prazo; ou

c) em regra, derivativo;

2 - é designado pela entidade, no reconhecimento inicial, como mensurado ao valor justo por meio do resultado.

Investimentos mantidos até o vencimento são ativos financeiros não derivativos, com pagamentos fixos ou determináveis e vencimentos definidos, que a entidade tem intenção positiva e capacidade de manter até o vencimento, exceto os que:

1 - a entidade designa no reconhecimento inicial pelo valor justo por meio do resultado;

2 - a entidade designa como disponíveis para venda; e

3 - satisfazem a definição de empréstimos e contas a receber.

Por exemplo, aplicações em CDB, RDB e debêntures, desde que haja intenção positiva e capacidade de mantê-las até o vencimento. Caso não possuam essas características, devem ser classificadas como disponíveis para venda.

Empréstimos e contas a receber são ativos financeiros não derivativos, com pagamentos fixos ou determináveis, sem cotação em mercado ativo, exceto:

1 - aqueles que a entidade tem a intenção de vender imediatamente ou no curto prazo, os quais devem ser classificados como mantidos para negociação, e os que a entidade no reconhecimento inicial classifica como mensurado ao valor justo por meio do resultado;

2 - aqueles que a entidade, no reconhecimento inicial, classifica como disponíveis para venda; ou

3 - aqueles cujo detentor pode não recuperar substancialmente o seu investimento inicial, por outra razão que não a deterioração do crédito, os quais serão classificados como disponíveis para venda.

Ativos financeiros disponíveis para venda são os ativos financeiros não derivativos designados como disponíveis para venda ou que não são classificados como (a) empréstimos e contas a receber, (b) investimentos mantidos até o vencimento ou (c) ativos financeiros ao valor justo por meio do resultado. Ou seja, não se enquadram em nenhuma outra categoria.

As aplicações destinadas à negociação e disponíveis para venda, vale dizer, vinculadas à especulação financeira, devem ser avaliadas pelo seu *valor justo*. Conforme a CVM e as Normas Internacionais de Contabilidade, valor justo é o montante pelo qual um ativo pode ser trocado, ou um passivo liquidado, entre partes independentes com conhecimento do negócio e interesse em realizá-lo, em uma transação em que não há favorecidos. Ou seja, um valor de mercado em condições de pleno equilíbrio entre as partes envolvidas na negociação.

Apesar de ambos sofrerem avaliação pelo valor justo, apenas os ativos financeiros *disponíveis para venda* têm como contrapartida a conta Ajustes de Avaliação Patrimonial (PL), tanto em seus ajustes positivos quanto negativos, na qual permanecem até que o ativo seja baixado. Só então o valor do ajuste deve ser transferido para o resultado. No caso dos ativos financeiros destinados à negociação, a contrapartida deve ser registrada diretamente no resultado, como receita ou despesa, antes mesmo da baixa do investimento.

Quanto às aplicações que serão mantidas até o vencimento e os demais direitos e títulos de crédito (que não se enquadrem com aplicações destinadas à negociação ou disponíveis para venda), a avaliação é pelo valor de custo de aquisição ou de emissão (ou pelo custo amortizado, conforme a CVM), atualizado conforme disposições legais ou contratuais, ajustado ao valor provável de realização. Nessa hipótese podem ser também enquadradas duplicatas e notas promissórias relacionadas às atividades da companhia, de forma que a elas se aplica o valor de emissão (custo amortizado), ajustado ao valor provável de realização (provisão para devedores duvidosos), quando este for inferior (art. 183, inciso I, "b").

Nos termos da Lei nº 6.404/76, considera-se valor justo dos instrumentos financeiros o valor que se pode obter em um mercado ativo (bolsa de valores, de mercadorias e futuros), decorrente de transação não compulsória realizada entre partes independentes; e, na ausência de um mercado ativo para um determinado instrumento financeiro:

1 - o valor que se pode obter em um mercado ativo com a negociação de outro instrumento financeiro de natureza, prazo e risco similares;

2 - o valor presente líquido dos fluxos de caixa futuros para instrumentos financeiros de natureza, prazo e risco similares; ou

3 - o valor obtido por meio de modelos matemático-estatísticos de precificação de instrumentos financeiros.

Mercado de futuros – tem a função de proteger, por meio da distribuição do risco, os agentes econômicos das variações de preços de seus produtos e de seus investimentos. Disso decorre o conceito de *hedge* (proteção).

Denomina-se *redger* aquele que assume posição no mercado de futuros contrária á assumida no mercado à vista. Nessa operação, existe também o especulador, que assume posição contrária à do *redger*.

Assim, se um produtor acredita que, dentro de seis meses, antes da colheita e venda de sua produção, o preço de seu produto cairá, ele pode fazer, hoje, a venda futura do produto para entrega em seis meses, garantindo, assim, o preço atual, que julga ser mais vantajoso.

Em geral, a liquidação dos compromissos no mercado de futuros não é feita mediante a entrega de fato do ativo negociado. As compras e vendas dos ativos envolvidas ocorrem apenas documentalmente.

Os ajustes financeiros são realizados diariamente. Caso o aplicador não honre seus compromissos, as margens serão executadas.

Contratos futuros são aqueles relativos a operações para liquidação em data futura. São padronizados pelas bolsas de mercadorias e futuros, permitindo-se sua negociação até a data dos respectivos vencimentos. Nesses contratos, constam a identificação do bem (tipo, peso, quantidade), o volume (tamanho do contrato), as datas de liquidação e as datas e os locais de entrega.

Mercado de opções – Opções são instrumentos financeiros por meio dos quais o titular, que pode assumir a posição de compra (*call*) ou de venda (*put*), terá um preço fixo para comprar ou vender um ativo (preço de exercício), em determinada data. O titular da opção paga, antecipadamente, um prêmio ao lançador (vendedor da opção).

Mercado a termo – No mercado a termo, as partes assumem a posição de comprador e de vendedor em data estabelecida e a preço certo e ajustado. A diferença em relação aos contratos futuros está no fato de o mercado a termo não exigir ajustes diários. Neste último, o desembolso só ocorre na data da liquidação do contrato.

Classificação dos instrumentos financeiros:

Instrumentos financeiros	*Característica*	*Classe*	*Critérios de avaliação*	*Contrapartida*
Disponíveis para venda	Alienação ainda indefinida	Não derivativos	Valor justo (*fair value*)	Ajuste de avaliação patrimonial
Destinados à negociação (imediata)	Alienação imediata ou no curto prazo	Derivativos (em regra)	Valor justo (*fair value*)	Resultado
Mantidos até o vencimento	Não destinados à alienação no curto prazo. Há capacidade financeira de mantê-los	Não derivativos	Custo de aquisição ou amortizado (valor original, atualização monetária, perdas)	Resultado
Empréstimos e Contas a Receber	Têm valores fixos ou determináveis. Não são cotados em mercado ativo	Não derivativos	Custo de aquisição ou amortizado (valor original, atualização monetária, perdas)	Resultado

21.19 Provisão para devedores duvidosos

Conforme a legislação brasileira – Em nossa opinião, em atendimento aos princípios da prudência e da competência e à exigência explícita da Lei nº 6.404/76 (art. 183, I, "b"), deve ser constituída provisão para devedores duvidosos, de valor adequado, em relação às aplicações que serão mantidas até o vencimento e aos demais direitos e títulos de crédito (que não se enquadrem como aplicações destinadas à negociação ou disponíveis para venda).

No Brasil, um critério usual na constituição da provisão para devedores duvidosos consiste na utilização do percentual médio dos créditos não recebidos nos 3 últimos anos, ou seja, a média aritmética dos calotes dos 3 últimos anos. Não é adequado constituir provisão para devedores duvidosos em relação a créditos com garantia de recebimento ou de retomada do bem na hipótese de falta de pagamento pelo devedor. É o caso dos créditos provenientes de vendas com reserva de domínio, de alienação fiduciária em garantia ou de operações com garantia real (penhor, hipoteca).

O lançamento de constituição da provisão é este:

D - Despesas com Provisões (operacional)
C - Provisão para Devedores Duvidosos (retificadora do AC/ARLP)

Quando os créditos forem considerados incobráveis, sua baixa deverá ser feita em contrapartida com a conta de provisão:

D - Provisão para Devedores Duvidosos
C - Duplicatas a Receber

Se a provisão não for suficiente para a baixa dos créditos incobráveis, a diferença deverá ser lançada em conta de despesa:

D - Provisão para Devedores Duvidosos
D - Despesas com Duplicatas Incobráveis (operacional)
C - Duplicatas a Receber

A parcela não utilizada da provisão deve ser revertida para o resultado:

D - Provisão para Devedores Duvidosos
C - Receitas de Reversão de Provisão para Devedores Duvidosos (operacional)

Conforme as normas internacionais – De acordo com o CPC 38, a entidade deve avaliar, na data de cada balanço patrimonial, se existe ou não qualquer evidência objetiva de que uma conta a receber esteja sujeita a perda no valor recuperável. Se for constatada essa evidência, a quantia da perda será medida como a diferença entre a quantia contabilizada da conta a receber e o valor presente dos seus fluxos de caixa futuros estimados. A quantia escriturada do ativo deve ser baixada diretamente ou por meio do uso de conta redutora. O valor da perda deve ser reconhecido no resultado.

Uma conta a receber tem perda no valor recuperável se, e apenas se, existir evidência objetiva de perda no valor recuperável como resultado de um ou mais eventos que ocorreram após o reconhecimento inicial do ativo (evento de perda) e se esse evento (ou eventos) de perda tiver impacto nos fluxos de caixa futuros estimados da conta a receber que possa ser confiavelmente estimado. Pode não ser possível identificar um único evento discreto que tenha causado a perda no valor recuperável. Em vez disso, o efeito combinado de vários eventos pode ter causado a perda no valor recuperável.

Segundo as Normas Internacionais de Contabilidade (CPC 38), as perdas esperadas como resultado de acontecimentos futuros, independente do grau de probabilidade, não são reconhecidas. Ou seja, o critério brasileiro de se constituir provisão para devedores duvidosos com base no percentual médio de perdas em anos anteriores não é admitido pelas normas internacionais. Nos termos do CPC 38, a evidência objetiva de que uma conta a receber tem perda no valor recuperável inclui dados observáveis que chamam a atenção do credor a respeito dos seguintes eventos de perda:

1 - significativa dificuldade financeira do emitente ou do obrigado;
2 - quebra de contrato, tal como o descumprimento ou atraso nos pagamentos de juros ou de capital;
3 - emprestador ou financiador, por razões econômicas ou legais relacionadas com as dificuldades financeiras do tomador do empréstimo ou do financiamento, oferece ao tomador uma concessão que o emprestador ou financiador de outra forma não consideraria;
4 - torna-se provável que o devedor vá entrar em processo de falência ou outra reorganização financeira;
5 - desaparecimento de mercado ativo para esse ativo financeiro devido a dificuldades financeiras; ou
6 - dados observáveis indicando que existe decréscimo mensurável nos fluxos de caixa futuros estimados de grupo de ativos financeiros desde o reconhecimento inicial desses ativos, embora o decréscimo ainda não possa ser identificado com os ativos financeiros individuais do grupo, incluindo:
    a) alterações adversas no status do pagamento dos devedores do grupo (por exemplo, número crescente de pagamentos atrasado ou número crescente de devedores de cartão de crédito que atingiram o seu limite de crédito e estão apenas pagando a quantia mínima mensal); ou
    b) as condições econômicas nacionais ou locais que se correlacionam com os descumprimentos relativos aos ativos do grupo (por exemplo, aumento na taxa de desemprego na área geográfica dos devedores, decréscimo nos preços das propriedades para hipotecas na área relevante, decréscimo nos preços do petróleo para ativos de empréstimo a produtores de petróleo, ou alterações adversas nas condições da indústria que afetem os devedores do grupo).

21.20 Imóveis destinados à venda

O estoque de imóveis destinados à venda, classificado no ativo circulante ou não circulante realizável a longo prazo, também é avaliado pelas regras da alínea "b" do inciso I do art. 183. Ele não se enquadra nas regras dos estoques previstos no inciso II desse artigo, uma vez que não é incluído no conceito de mercadorias ou produtos do comércio da companhia. Portanto, o estoque de imóveis para venda está sujeito a provisão para ajuste ao valor provável de realização, quando a perda for permanente. Todavia, não sofre depreciação. Perda permanente, que provoca o ajuste ao valor provável de realização, é aquela de impossível ou improvável recuperação. Uma obra pública que cause a desvalorização de imóvel deve ser objeto dessa provisão.

21.21 Disponibilidades

As disponibilidades devem ser avaliadas pelo valor nominal correspondente aos títulos, documentos, cédulas etc. que as representem, acrescido, se for o caso, da variação monetária ou cambial e dos juros, até o limite do valor de mercado.

As disponibilidades em moeda estrangeira devem ter seu valor convertido em moeda nacional com base no câmbio da data do balanço. Os ajustes necessários devem ser considerados no resultado do exercício como variação cambial.

Exemplo: uma companhia adquiriu US$ 1.000,00 em 31.10.X1, quando a cotação era de R$ 1,00 por dólar. O lançamento contábil nessa data foi:

D - Disponibilidades em Moeda Estrangeira
C - Caixa ou Bancos Conta Movimento
US$ 1.000,00 x R$ 1,00 = R$ 1.000

Em 31.12.X1, data de encerramento do exercício, a cotação era de R$ 1,20 por dólar e o lançamento de ajuste por variação cambial foi:

D - Disponibilidades em Moeda Estrangeira
C - Variações Cambiais Ativas
US$ 1.000,00 (R$ 1,20 – R$ 1,00) R$ 200

A variação cambial por cada dólar foi favorável à companhia em R$ 0,20. Assim, os US$ 1.000,00, que eram equivalentes a R$ 1.000,00 em 31.10.X1, passaram a representar R$ 1.200,00 em 31.12.X1.

21.22 Investimentos temporários em ações

As participações no capital de outras sociedades, na forma de ações, classificadas no ativo circulante são avaliadas conforme as regras do art. 183, I, ou seja:

> 1 - pelo seu valor justo, quando se tratar de aplicações destinadas à negociação ou disponíveis para venda; e
>
> 2 - pelo valor de custo de aquisição ou valor de emissão, atualizado conforme disposições legais ou contratuais, ajustado ao valor provável de realização, quando este for inferior, no caso das demais aplicações e dos direitos e títulos de crédito.

Consideremos que a companhia tenha adquirido, no dia 01.12.X1, 1.000 ações de outra sociedade, pagando por cada uma o valor de 1,00. Como existe a intenção de vender essas ações já no exercício de X2, a classificação foi feita no ativo circulante, na categoria de "títulos disponíveis para venda":

D - Valores Mobiliários (AC)
C - Caixa ou Bancos Conta Movimento 1.000,00

Na data do encerramento do exercício, 31.12.X1, o valor justo era de 0,90 por ação e o contabilista fez o seguinte lançamento:

D - Ajustes de Avaliação Patrimonial (PL)
C - Valores Mobiliários 100,00

Trata-se de ajuste ao valor de mercado (valor justo), em função de a perda poder ser recuperada, devido à instabilidade das cotações em bolsas de valores.

A Lei nº 6.404/76, ao contrário das Normas Internacionais de Contabilidade, não admite ajuste ao valor justo de participações no capital de outras sociedades classificadas no ativo não circulante. Neste caso, a avaliação é feita de acordo com o inciso III do art. 183, que só admite provisão para perdas prováveis, ou seja, perdas permanentes.

Dividendos recebidos – Nos termos da legislação do Imposto de Renda, os dividendos decorrentes de participações societárias temporárias, adquiridas até 6 meses antes da data da respectiva percepção ou distribuição, devem ser registrados como diminuição do valor do custo de aquisição. Todavia, segundo as normas internacionais esses dividendos devem ser registrados como receita, de forma semelhante aos recebidos ou distribuídos após 6 meses.

Conforme a legislação tributária, se os dividendos de participações temporárias forem recebidos ou distribuídos após 6 meses da data de aquisição da participação, o lançamento deverá ser em conta de receita operacional:

D - Caixa ou Dividendos a Receber
C - Receita de Dividendos

Esta receita não é tributável pelo Imposto de Renda, devendo ser computada como exclusão na apuração do lucro real.

21.23 Avaliação dos estoques de mercadorias e produtos

> "Art. 183 - No balanço, os elementos do ativo serão avaliados segundo os seguintes critérios:
>
> ....
>
> II - os direitos que tiverem por objeto mercadorias e produtos do comércio da companhia, assim como matérias-primas, produtos em fabricação e bens em almoxarifado, pelo custo de aquisição ou produção, deduzido de provisão para ajustá-lo ao valor de mercado, quando este for inferior;
>
> ....
>
> § 1° - Para efeitos do disposto neste artigo, considera-se valor justo:
>
> a) das matérias-primas e dos bens em almoxarifado, o preço pelo qual possam ser repostos, mediante compra no mercado;
>
> b) dos bens ou direitos destinados à venda, o preço líquido de realização mediante venda no mercado, deduzidos os impostos e demais despesas necessárias para a venda e a margem de lucro;
>
> ....".

No inciso II acima reproduzido, onde está dito "valor de mercado", leia-se "valor justo".

O custo de aquisição representa o total gasto na compra de mercadorias, matérias-primas ou bens destinados à produção em geral, exceto os tributos recuperáveis, que dele são excluídos.

Os produtos acabados e os produtos em elaboração devem ser avaliados pelo custo de produção. São computados como tal os gastos com matérias-primas, embalagens e mão-de-obra direta, além dos custos indiretos de fabricação.

21.24 Matérias-primas

O custo de aquisição ou produção das matérias-primas deve ser deduzido de provisão para ajustá-lo ao valor justo, se este for menor.

Consideremos que uma indústria mantenha em seu estoque as seguintes matérias-primas:

Matérias-primas	*Custo de aquisição*	*Valor justo*
A	100	90
B	300	310
C	250	230
	650	630

A provisão é constituída para cada tipo de matéria-prima que tenha valor justo inferior ao custo de aquisição.

Matérias-primas	*Custo de aquisição*	*Valor justo*	*Provisão*
A	100	90	10
B	300	310	–
C	250	230	20
	650	630	30

Assim, em relação às matérias-primas A e C, deve ser constituída provisão para ajuste ao valor justo. O lançamento de ajuste é este:

D - Despesa com Provisão
C - Provisão para Ajuste ao Valor Justo (retif. do AC) 30

No balanço patrimonial, o saldo da conta Estoque de Matérias-Primas deve indicar o seu custo de aquisição, que é deduzido da provisão:

Ativo Circulante	
Estoque de Matérias-Primas	650
(–) Provisão para Ajuste ao Valor Justo	(30)
Valor contábil das matérias-primas	620

No caso do estoque de mercadorias e dos bens em almoxarifado, os procedimentos são idênticos aos apresentados para as matérias-primas.

O custo de aquisição das mercadorias, matérias-primas e bens em almoxarifado deve representar todos os gastos necessários até o momento em que eles estejam em condições de ser comercializados ou empregados na produção. Assim, ao valor de compra desses bens, devem ser acrescidos gastos com frete, seguro, imposto de importação, taxas alfandegárias etc. Exceção a esta regra são os tributos recuperáveis (PIS e Cofins, quando incluídos no regime não cumulativo, ICMS e IPI), que não integram o custo de aquisição dos estoques.

O IPI é recuperável nas aquisições de matérias-primas e bens em almoxarifado destinados à industrialização de produtos sujeitos ao imposto. Não é recuperável o IPI das aquisições de bens para o ativo fixo (imobilizado) e de material para uso ou consumo da indústria.

Por exemplo, na compra, por um estabelecimento industrial, de 10 unidades de matérias-primas a 100 cada, acrescida de 10% de IPI e com o ICMS de 20% já incluído, temos as seguintes informações na nota fiscal emitida pelo fornecedor:

Matérias-primas: 10 unidades x 100 por unidade		1.000
IPI – 10%		100
ICMS já incluído no preço da operação à alíquota de 20%	200	
Total da nota fiscal		1.100

Como os bens serão destinados à industrialização, o IPI não faz parte da base de cálculo do ICMS. Por se tratar de estabelecimento industrial que vai destinar as matérias-primas à fabricação de produtos sujeitos ao imposto, o IPI é recuperável. Eis o lançamento do comprador:

D - Estoque de Matérias-Primas	800	
D - ICMS a Recuperar	200	
D - IPI a Recuperar	100	
C - Fornecedores		1.100

Suponha que fossem requisitadas 6 unidades das matérias-primas acima pelo setor de produção. O custo de cada seria de: 800/10 unidades = 80 por unidade. E o lançamento:

D - Estoque de Produtos em Elaboração	
C - Estoque de Matérias-Primas (6 unid. x 80)	480

O ICMS e o IPI, lançados como impostos a recuperar, permanecem no ativo circulante para compensação com os impostos incidentes na saída dos produtos quando da venda.

Os descontos financeiros (condicionais) obtidos na antecipação do pagamento de duplicatas relativas à aquisição de mercadorias, matérias-primas e bens em almoxarifado não devem ser abatidos do custo de aquisição dos bens. O correto é lançá-los como receita financeira, diretamente ao resultado do exercício, mantendo-se o estoque registrado pelo seu valor bruto de aquisição.

Assim, no pagamento de duplicata com o valor nominal de 1.000 e desconto financeiro obtido de 100, lançamos:

D - Fornecedores	1.000	
C - Caixa		900
C - Receitas Financeiras (desc. financ. obtido)		100

Os descontos incondicionais (comerciais) e os abatimentos devem ser considerados dedução do preço de compra e o lançamento é feito com base no valor líquido de aquisição. Na compra a prazo de matérias-primas no valor de 1.000, com desconto comercial de 200, desconsiderada a incidência de impostos, lançamos, pelo valor líquido a pagar:

D - Estoque de Matérias-Primas	
C - Fornecedores	800

21.25 ICMS nas compras de mercadorias

Em relação às operações com mercadorias, o ICMS normalmente é recuperável nas aquisições de:

1 - mercadorias destinadas à comercialização;
2 - mercadorias destinadas à industrialização;
3 - bens para o ativo fixo.

A partir de novembro de 1996, o ICMS incidente nas operações com bens para o ativo fixo passou a ser recuperável, por determinação da Lei Complementar n° 87/96 (Lei Kandir). Todavia, não dão direito a crédito as entradas de mercadorias resultantes de operações isentas ou não tributáveis, ou que se refiram a mercadorias alheias à atividade do estabelecimento.

De acordo com a Lei Complementar n° 122/06, o ICMS relativo à aquisição de material para uso ou consumo (material de escritório, limpeza, manutenção etc.) só será recuperável nas operações ocorridas a partir de 1° de janeiro de 2011.

Na compra a prazo de mercadorias no valor de 1.000, com a incidência de ICMS à alíquota de 20%, temos as seguintes informações na nota fiscal emitida pelo fornecedor:

Mercadorias: 10 unidades x 100 por unidade		1.000
ICMS já incluído no preço da operação à alíquota de 20%	200	
Total da nota fiscal		1.000

Lançamento feito pelo comprador:

D - Estoque de Mercadorias	800	
D - ICMS a Recuperar	200	
C - Fornecedores		1.000

O ICMS indicado na nota fiscal do fornecedor faz parte do valor das mercadorias. O valor lançado como imposto a recuperar é o destacado na nota fiscal.

Nas operações de compra, registramos no estoque o total gasto na aquisição, deduzidos os impostos recuperáveis.

Na compra a prazo de mercadorias no valor de 1.000, com a incidência de ICMS à alíquota de 20% e IPI de 10%, temos as seguintes informações na nota fiscal emitida pelo fornecedor:

Mercadorias: 10 unidades x 100 por unidade		1.000
IPI – 10%		100
ICMS já incluído no preço da operação à alíquota de 20%	200	
Total da nota fiscal		1.100

Lançamento contábil feito pelo comprador:

D - Estoque de Mercadorias	900	
D - ICMS a Recuperar	200	
C - Fornecedores		1.100

O IPI é imposto recuperável por estabelecimento industrial ou equiparado a industrial. Como o comerciante em questão não é contribuinte do IPI, o valor desse imposto foi integrado ao custo de aquisição das mercadorias, passando a fazer parte do saldo da conta Estoque de Mercadorias.

Ao contrário do ICMS, o IPI não faz parte do valor das mercadorias indicado na nota fiscal. Ele é calculado por fora.

Quando o comprador faz o pedido, é necessário que ele informe ao fornecedor que destino pretende dar às mercadorias. Se os bens forem destinados à comercialização ou à industrialização, o fornecedor não incluirá o IPI na base de cálculo do ICMS. Entretanto, se o destino a ser dado às mercadorias for outro (ativo fixo, consumo ou uso pelo comprador), o fornecedor deverá incluir o IPI na base de cálculo do ICMS.

Na compra a prazo de móveis e utensílios para o ativo fixo no valor de 1.000, com a incidência de ICMS à alíquota de 20% e de IPI de 10%, temos as seguintes informações na nota fiscal emitida pelo fornecedor:

Mercadorias: 10 unidades x 100 por unidade		1.000
IPI – 10%		100
ICMS já incluído no preço da operação à alíquota de 20%	220	
Total da nota fiscal		1.100

Como os bens não são destinados à comercialização ou à industrialização, o ICMS incide, também, sobre o valor do IPI.

Lançamento contábil feito pelo comprador:

D - Móveis e Utensílios	880	
D - ICMS a Recuperar	220	
C - Fornecedores		1.100

21.26 ICMS e frete nas compras

O ICMS incide sobre todos os valores cobrados, do comprador, pelo fornecedor das mercadorias. É o caso do frete, do seguro, da carga, da descarga, da armazenagem.

Eis um exemplo.

Na compra a prazo de mercadorias no valor de 1.000, acrescido de 200 do frete realizado pelo próprio fornecedor das mercadorias, com a incidência de ICMS à alíquota de 20%, a nota fiscal apresenta as seguintes informações:

Mercadorias: 10 unidades x 100 por unidade		1.000
Frete		200
ICMS já incluído no preço da operação à alíquota de 20%	240	
Total da nota fiscal		1.200

O ICMS também incidiu sobre o valor do frete, em virtude de ele ter sido realizado pelo próprio fornecedor.

Lançamento contábil feito pelo comprador:

D - Estoque de Mercadorias	960	
D - ICMS a Recuperar	240	
C - Fornecedores		1.200

Se o serviço de transporte for prestado por um transportador, seu valor não fará parte da base de cálculo da operação realizada pelo fornecedor das mercadorias. Neste caso, teremos 2 documentos fiscais: a nota fiscal emitida pelo fornecedor das mercadorias e a nota fiscal emitida pelo transportador. O valor lançado no estoque, como custo de aquisição, inclui a mercadoria e o serviço de transporte, sem o ICMS.

Quando o transporte é executado pelo próprio comprador, não há incidência de impostos sobre o frete, pois não existe prestação de serviço. A prestação de serviço deve envolver, necessariamente, um prestador e um usuário do serviço. Não se presta serviço a si mesmo.

Ressalvada a hipótese de o frete ser feito pelo próprio fornecedor (quando deve ser incluído na base de cálculo do ICMS), se o serviço de transporte é municipal, ocorre a incidência do ISS. Como este imposto não é recuperável, ele deve ser integrado ao valor de aquisição do estoque de mercadorias.

21.27 Devolução a fornecedores com frete na compra

Na hipótese de devolução de compra de mercadorias cuja aquisição tenha envolvido o pagamento de frete, caso não haja direito à restituição do valor pago pelo transporte, deve-se excluí-lo do estoque e lançá-lo como despesa operacional.

21.28 PIS e Cofins na aquisição de mercadorias e serviços

A partir da edição da Lei nº 10.637/02 e da Lei nº 10.833/03, o PIS e a Cofins estão sujeitos a duas regras gerais de apuração:

1 - *regime de incidência cumulativa*; e

2 - *regime de incidência não cumulativa.*

Além disso, o PIS e a Confins possuem diversos regimes especiais de apuração, que não serão tratados neste livro.

Apuração e Pagamento – A apuração e o pagamento do PIS e da Cofins devem ser efetuados mensalmente, de forma centralizada, pelo estabelecimento matriz da pessoa jurídica. O pagamento deve ser efetivado até o último dia útil da primeira quinzena do mês subsequente ao de ocorrência do fato gerador.

Imunidade – O PIS e a Cofins não incidem sobre as receitas decorrentes de exportação (CF, art. 149, § 2º, I).

21.28.1 PIS/Cofins – regime de incidência cumulativa

Trata-se de um regime de apuração em que o PIS e a Confins não são recuperáveis, vale dizer, seus valores integram o custo de aquisição das mercadorias, bens e serviços. Portanto, nesse regime não há direito a crédito do PIS e da Cofins pagos em operações anteriores.

Estão sujeitas à incidência cumulativa do PIS e Cofins as pessoas jurídicas de direito privado, e as que lhe são equiparadas pela legislação do imposto de Renda, que apurem o IRPJ com base no lucro presumido ou arbitrado.

Base de cálculo – No regime de incidência cumulativa, a base de cálculo é o faturamento mensal, que corresponde à receita bruta, assim entendida a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica (receita da venda de mercadorias, prestação de serviços, locação, financeira etc.), sendo irrelevantes o tipo de atividade por ela exercida e a classificação contábil adotada para as receitas.

Alíquotas – No regime de incidência cumulativa, as alíquotas do PIS e da Cofins são, respectivamente, de 0,65% e 3%.

Exclusões da base de cálculo – No regime de incidência cumulativa, para fins de determinação da base de cálculo, podem ser excluídos do faturamento, quando o tenham integrado, os valores:

1 - das receitas isentas ou não alcançadas pela incidência da contribuição ou sujeitas à alíquota zero;
2 - das vendas canceladas;
3 - dos descontos incondicionais concedidos;
4 - do IPI;
5 - do ICMS, quando destacado em nota fiscal e cobrado pelo vendedor dos bens ou prestador dos serviços na condição de substituto tributário (esta regra não se aplica ao ICMS incidente sobre a empresa na condição de contribuinte);
6 - das reversões de provisões;
7 - das recuperações de créditos baixados como perdas, que não representem ingresso de novas receitas;
8 - dos resultados positivos da avaliação de investimentos pelo valor do patrimônio líquido;
9 - dos lucros e dividendos derivados de investimentos avaliados pelo custo de aquisição, que tenham sido computados como receita;
10 - das receitas não operacionais, decorrentes da venda de bens do ativo fixo.

Exemplo: Certa companhia adquiriu um lote de 1.000 unidades de uma mercadoria para revenda, pagando R$ 500,00 por cada. Posteriormente, vendeu 60% do referido lote por R$ 900,00 cada. A companhia está sujeita à incidência do PIS e da Cofins no regime cumulativo, com alíquotas, respectivamente, de 0,65% e 3%, bem como à incidência do ICMS à alíquota de 18% nas operações de compra e venda.

Neste caso, o PIS e a Cofins, por serem tributos não recuperáveis, integram o custo de aquisição do estoque. Apenas o ICMS é recuperável.

1.000 unids. x 500,00	500.000
ICMS já incluído (500.000 x 18%)	(90.000)
Custo de aquisição	410.000

Custo unitário = 410.000/1.000 unids = 410

D - Estoque de Mercadorias	410.000	
D - ICMS a Recuperar	90.000	
C - Caixa		500.000

21.28.2 PIS/Cofins – regime de incidência não cumulativa

Este foi o regime de incidência instituído, em dezembro de 2002 e fevereiro de 2004, pela Leis nº 10.637/02 e nº 10.833/03 para o PIS e a Cofins, respectivamente. De forma idêntica ao ICMS, o regime de incidência não cumulativa admite o direito a crédito relativo à entrada de mercadorias, bens e serviços no estabelecimento do contribuinte, além de permitir o desconto de créditos apurados com base em custos, despesas e encargos da pessoa jurídica.

Estão sujeitas à incidência não cumulativa as pessoas jurídicas de direito privado, e as que lhe são equiparadas pela legislação do Imposto de Renda, que apurem o IRPJ com base no *lucro real*, exceto: instituições financeiras, cooperativas de crédito, pessoas jurídicas que tenham por objeto a securitização de créditos imobiliários e financeiros, operadoras de planos de assistência à saúde, empresas particulares que explorem serviços de vigilância e de transporte de valores de que trata a Lei nº 7.102/83, e sociedades cooperativas (exceto sociedades cooperativas de produção agropecuária e sociedades cooperativas de consumo).

Alíquotas – Em regra, as alíquotas do PIS e da Cofins, com a incidência não cumulativa, são, respectivamente, de 1,65% e 7,6%.

Base de cálculo – No regime de incidência não cumulativa, a base de cálculo do PIS e da Cofins é o valor do faturamento mensal, ou seja, o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica (receita da venda de mercadorias, prestação de serviços, locação, financeira etc.), independente de sua denominação ou classificação contábil.

Exclusões ou deduções da base de cálculo – Para fins de determinação da base de cálculo na incidência não cumulativa, podem ser excluídos do faturamento, quando o tenham integrado, os valores:

1 - das receitas isentas ou não alcançadas pela incidência da contribuição ou sujeitas à alíquota zero;

2 - das vendas canceladas;

3 - dos descontos incondicionais concedidos;

4 - do IPI;

5 - do ICMS, quando destacado em nota fiscal e cobrado pelo vendedor dos bens ou prestador dos serviços na condição de substituto tributário (esta regra não se aplica ao ICMS incidente sobre a empresa na condição de contribuinte);

6 - das reversões de provisões e das recuperações de créditos baixados como perdas, que não representem ingresso de novas receitas;

7 - dos resultados positivos da avaliação de investimentos pelo valor do patrimônio líquido;

8 - dos lucros e dividendos derivados de investimentos avaliados pelo custo de aquisição, que tenham sido computados como receita; e

9 - das receitas não operacionais, decorrentes da venda de bens do ativo fixo;

10 - das receitas de revenda de bens em que a contribuição já foi recolhida pelo substituto tributário;

11 - das receitas excluídas do regime de incidência não cumulativa, constantes do art. 10 da Lei nº 10.833/03.

Desconto de créditos – Dos valores do PIS e Cofins apurados, a pessoa jurídica submetida à incidência não cumulativa pode descontar créditos, calculados mediante a aplicação das alíquotas 1,65% (PIS) e de 7,6% (Cofins) sobre os valores:

1 - das aquisições de bens para revenda efetuadas no mês;

2 - das aquisições, efetuadas no mês, de bens e serviços utilizados como insumos na fabricação de produtos destinados à venda ou na prestação de serviços, inclusive combustíveis e lubrificantes;

3 - dos bens recebidos em devolução, no mês, cuja receita de venda tenha integrado o faturamento do mês ou de mês anterior, e tenha sido tributada no regime de incidência não cumulativa;

4 - das despesas e custos incorridos no mês, relativos:

  a) à energia elétrica consumida nos estabelecimentos da pessoa jurídica;

  b) a aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, utilizados nas atividades da empresa;

  c) a contraprestação de operações de arrendamento mercantil pagas a pessoa jurídica, exceto quando esta for optante pelo Simples;

  d) armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda, quando o ônus for suportado pelo vendedor;

5 - dos encargos de depreciação e amortização, incorridos no mês, relativos a máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado adquiridos a partir de maio de 2004, para utilização na produção de bens destinados à venda, ou na prestação de serviços. Opcionalmente, o contribuinte pode calcular esse crédito, em relação a máquinas e equipamentos, no prazo de 4 anos, mediante a aplicação, a cada mês, das alíquotas de 7,6% (Cofins) e 1,65% (PIS) sobre o valor correspondente a 1/48 do valor de aquisição do bem;

6 - dos encargos de depreciação e amortização, incorridos no mês, relativos a edificações e benfeitorias em imóveis próprios ou de terceiros, adquiridas ou realizadas a partir de maio de 2004, utilizados nas atividades da empresa.

O direito ao desconto de créditos de que tratam os itens 5 e 6 não se aplica ao valor decorrente da reavaliação de bens e direitos do ativo não circulante.

Conceito de insumo – Entende-se como insumos:

1 - utilizados na fabricação ou produção de bens destinados à venda:
   a) as matérias primas, os produtos intermediários, o material de embalagem e quaisquer outros bens que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, desde que não estejam incluídas no ativo imobilizado;
   b) os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no país, aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto;
2 - utilizados na prestação de serviços:
   a) os bens aplicados ou consumidos na prestação de serviços, desde que não estejam incluídos no ativo imobilizado; e
   b) os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no país, aplicados ou consumidos na prestação do serviço.

Limitações ao desconto de créditos – O direito ao crédito aplica-se, exclusivamente, em relação:

1 - aos bens e serviços adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no país;
2 - aos custos e despesas incorridos, pagos ou creditados a pessoa jurídica domiciliada no país;
3 - aos encargos de depreciação e amortização de bens adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no país.

Os créditos só podem ser apurados em relação a custos, despesas e encargos vinculados a receitas sujeitas à incidência não cumulativa do PIS e da Cofins.

Os créditos só podem ser utilizados para desconto dos valores do PIS e da Cofins apurados sobre as receitas sujeitas à incidência não cumulativa. Assim, se o contribuinte tem parte das receitas sujeitas à incidência não cumulativa e parte à cumulativa, não pode aproveitar créditos calculados sobre as receitas sujeitas à incidência cumulativa.

Os créditos não ensejam compensação ou restituição, salvo expressa disposição legal, como no caso dos créditos apurados em relação a custos, despesas e encargos vinculados à receita de exportação.

O aproveitamento de créditos não enseja atualização monetária ou incidência de juros sobre os respectivos valores.

Para fins da incidência não cumulativa:

1 - O crédito não aproveitado em determinado mês pode ser utilizado nos meses subsequentes.
2 - O valor dos créditos apurados não constitui receita bruta da pessoa jurídica, servindo somente para dedução do valor devido da contribuição.
3 - As vendas efetuadas com suspensão, isenção, alíquota zero ou não incidência do PIS e da Cofins não impedem a manutenção, pelo vendedor, dos créditos vinculados a essas operações. O saldo credor acumulado ao final de cada trimestre

do ano-calendário em virtude dessa hipótese pode ser objeto de compensação com débitos próprios ou ressarcimento.

Exemplo

Certa companhia adquiriu um lote de 1.000 unidades de determinada mercadoria para revenda, pagando R$ 500,00 por cada. Posteriormente, vendeu 60% do referido lote por R$ 900,00 a unidade. A companhia está sujeita à incidência do PIS e da Cofins no regime não cumulativo, com alíquotas, respectivamente, de 1,65% e 7,6%, bem como à incidência do ICMS à alíquota de 18% nas operações de compra e venda.

Neste caso, ICMS, PIS e Cofins, por serem tributos recuperáveis, não integram o custo de aquisição do estoque.

1.000 unids. x 500,00	=		500.000
ICMS já incluído	= 500.000 x 18%	=	(90.000)
PIS já incluído	= 500.000 x 1,65%	=	(8.250)
Cofins já incluída	= 500.000 x 7,6%	=	(38.000)
Custo de aquisição			363.750

Como os 3 tributos incidem da mesma forma, ou seja, por dentro (integram suas próprias bases de cálculo), pode-se fazer o cálculo simplificado pela soma das alíquotas:

1.000 unids. x 500,00	=		500.000
ICMS + PIS + Cofins	= 500.000 x 27,25%	=	(136.250)
Custo de aquisição			363.750

Custo unitário = 363.750/1.000 unids. = 363,75

D - Estoque de Mercadorias	363.750	
D - Tributos a Recuperar – ICMS, PIS e Cofins	136.250	
C - Caixa		500.000

21.28.2.1 Créditos do PIS/Cofins sobre o IPI

Conforme o artigo 66 da Instrução Normativa SRF nº 247/02 e o artigo 8º da Instrução Normativa SRF nº 404/04, o contribuinte que apure o PIS e a Cofins não cumulativos com as alíquotas de 1,65% e 7,6%, respectivamente, pode descontar créditos, determinados mediante a aplicação das mesmas alíquotas, sobre os valores das aquisições de bens para revenda, efetuadas no mês. Segundo essas mesmas normas, o IPI incidente na aquisição, *quando recuperável*, não integra o custo dos bens para efeitos da apuração desses créditos. Logo, pode-se deduzir que o IPI incidente na compra, *quando não recuperável* (ou seja, nos casos em que o comprador não é industrial ou equiparado), integra o custo de aquisição dos bens no cálculo dos créditos do PIS/Cofins.

Como consequência, o comprador pode se creditar do PIS/Cofins calculado sobre o valor do IPI, apesar de este não ser computado na base de cálculo do PIS/Cofins do vendedor. Vale dizer, o IPI não integra a base de cálculo do PIS/Cofins do fornecedor das mercadorias, mas é incluído na apuração do crédito do PIS/Cofins do comprador. Em razão disso, se o IPI não for recuperável pelo comprador, o valor creditado a título de PIS/Cofins, que inclui o IPI em seu cálculo, será superior ao PIS/Cofins apurado pelo vendedor.

Ao tratarem desse tema, alguns contabilistas, em nossa opinião, de forma equivocada, têm afirmado que "o IPI integra a base de cálculo do PIS e da Cofins". Ora, a base de cálculo do IPI não é propriamente apurada pelo comprador dos bens, e sim pelo vendedor, que é o contribuinte de direito dos tributos incidentes. Em que pese o efeito matemático ser o mesmo, em sentido estrito o IPI não integra a base de cálculo do PIS/Cofins. Do ponto de vista técnico devemos dizer que o IPI, quando não recuperável, é computado na apuração dos créditos do PIS/Cofins pelo comprador, ou melhor, faz parte do custo de aquisição dos bens para fins de cálculo dos créditos do PIS/Cofins.

Exemplo: Em 31.10.X1, certo estabelecimento vendeu 100 unidades, a R$ 10,00 cada, de um produto de sua fabricação destinado à venda, com estas características:

IPI = 10%

ICMS = 20%

PIS = 1,65%

Cofins = 7,6%

Eis os efeitos dessa operação na escrituração do vendedor e do comprador:

Nota fiscal do vendedor

100 unidades x 10,00		1.000,00
IPI – 10%		100,00
ICMS já incluído – 20%	$\boxed{200,00}$	
PIS e Cofins já incluídos – 9,25%	$\boxed{92,50}$	
Total da nota fiscal		1.100,00

Apuração do custo de aquisição pelo comprador

Valor das Mercadorias	1.100,00
ICMS a recuperar	(200,00)
PIS/Cofins a recuperar (1.000 + 100) 9,25%	(101,75)
Custo total de aquisição	798,25

21.29 Produtos em elaboração e acabados

Critérios de avaliação do Imposto de Renda – O Regulamento do Imposto de Renda estabelece que, ao fim de cada período-base de apuração do imposto, o contribuinte deve promover o levantamento e a avaliação dos seus estoques. No caso das mercadorias, matérias-primas e dos bens em almoxarifado, a avaliação é feita pelo custo de aquisição. Os produtos em elaboração e acabados são avaliados pelo custo de produção.

Se o contribuinte mantiver sistema de contabilidade de custos integrado e coordenado com o restante da escrituração, poderá utilizar os custos apurados para avaliação dos estoques de produtos em fabricação e acabados. Caso contrário, deverá adotar as regras estabelecidas pela legislação do Imposto de Renda na avaliação.

Considera-se sistema de contabilidade de custos integrado e coordenado com o restante da escrituração aquele:

1 - apoiado em valores originados da escrituração contábil (matéria-prima, mão-de-obra direta, custos gerais de fabricação);

2 - que permite determinação contábil, ao fim de cada mês, do valor dos estoques de matérias-primas e outros materiais, produtos em elaboração e produtos acabados;

3 - apoiado em livros auxiliares, ou fichas, ou formulários contínuos, ou mapas de apropriação ou rateio, tidos em boa guarda e de registros coincidentes com aqueles constantes da escrituração principal;

4 - que permite avaliar os estoques existentes na data de encerramento do período-base de apropriação de resultados segundo os custos efetivos incorridos.

Segundo o Imposto de Renda, para que o sistema de contabilidade de custos seja integrado e coordenado com o restante da escrituração, o contribuinte deve adotar o sistema de inventário permanente, alem de ter de aplicar o PEPS ou a média ponderada.

Se o sistema de contabilidade de custos não for coordenado e integrado com o restante da escrituração, os estoques de produtos em elaboração e acabados do contribuinte devem ser avaliados com base nas seguintes regras (arbitramento):

1 - produtos acabados, em 70% do maior preço de venda no período-base, inclusive o ICMS embutido no preço;

2 - materiais em processamento, por uma vez e meia o maior custo das matérias-primas (excluídos os impostos recuperáveis) adquiridas no período-base, ou em 80% do valor apurado para os estoques de produtos acabados, de acordo com o item anterior (80% dos 70% do maior preço de venda = 56% do maior preço de venda).

Exemplo: Uma indústria apurou, no encerramento do período-base e mediante inventário físico, a existência em estoque de 200 unidades de um certo produto, totalmente acabadas, e 100 unidades em elaboração. Sabe-se que:

1 - a empresa não possui contabilidade de custos integrada e coordenada com o restante da escrituração;

2 - o maior preço de venda deste produto, praticado durante o período-base, foi de 500 a unidade, no qual está incluído o ICMS no valor de 85;

3 - a empresa não tem controle das matérias-primas já utilizadas nos produtos em elaboração, na data do encerramento do período-base.

O valor do estoque de produtos acabados deve ser calculado da seguinte forma:

Maior preço de venda	500
	x 70%
Valor arbitrado para a unidade acabada	350

Unidades de produtos acabados	200
Valor arbitrado para a unidade acabada	x 350
Estoque de produtos acabados	70.000

Cálculo do estoque de produtos em elaboração:

Valor arbitrado para a unidade acabada	350
	x 80%
Valor arbitrado para a unidade em elaboração	280

Unidades de produtos em elaboração	100
Valor arbitrado para a unidade em elaboração	x 280
Estoque de produtos em elaboração	28.000

O Imposto de Renda admite, na avaliação dos estoques, o uso do custo médio, do custo dos bens adquiridos ou produzidos mais recentemente (PEPS) e a avaliação com base no preço de venda, subtraída a margem de lucro. Nada impede que o contribuinte adote outros métodos, desde que mantenha um controle paralelo para o cumprimento das exigências do Imposto de Renda.

21.30 Avaliação dos estoques de produtos agrícolas e extrativos

> "Art. 183 - No balanço, os elementos do ativo serão avaliados segundo os seguintes critérios:
>
> ....
>
> § 4º - Os estoques de mercadorias fungíveis destinadas à venda poderão ser avaliados pelo valor de mercado, quando esse for o costume mercantil aceito pela técnica contábil."

No § 4º acima, onde se lê "valor de mercado", leia-se "valor justo".

A avaliação pelo valor justo (que em regra corresponde ao valor de mercado) é habitual no caso de estoques de produtos agrícolas, pecuários, vegetais e extrativos, uma vez que para o seu produtor ou extrator não existe um custo de aquisição que traduza o valor dos estoques adequadamente. Esses são produtos obtidos originariamente, sem a aquisição ou fabricação por um preço determinado, o que inviabiliza a adoção de um custo de aquisição ou produção que reflita os valores dos estoques. São fungíveis as mercadorias quando podem ser substituídas por outras da mesma espécie, qualidade e quantidade.

Conforme o CPC 29, o produto agrícola colhido de ativos biológicos da entidade deve ser mensurado ao valor justo, menos a despesa de venda, no momento da colheita. O valor resultante seria então o custo.

Há bens que possuem um valor intrínseco significativo, como obras de arte e antiguidades. São infungíveis, aos quais não se aplica a regra de avaliação do § 4º do art. 183.

21.31 Cláusulas de contratos comerciais – CIF e FOB

CIF (*Cost, Insurance and Freight*) e FOB (*Free on Board*) são cláusulas utilizadas em acordos comerciais internacionais para identificar as responsabilidades das partes envolvidas em contratos como o de compra e venda. Todavia, vem se tornando usual a adoção, por analogia, dessas cláusulas em contratos celebrados no mercado interno.

Em linhas gerais, quando a operação é contratada com a cláusula CIF, significa que o frete e seu seguro até o local de entrega (em geral o estabelecimento do comprador) são por conta do vendedor. Ao contrário, se a operação de compra e venda é contratada com a cláusula FOB, o frete é por conta do comprador. Nesta hipótese, o vendedor se obriga a pôr a mercadoria no veículo que irá transportá-la, cabendo ao comprador a responsabilidade pela carga a partir daí. Vale dizer, os gastos com frete e seu seguro correm por conta do comprador, que deverá incorporá-los ao custo de aquisição do estoque.

Para fins de inventário, as mercadorias adquiridas com a cláusula CIF só devem ser computadas no estoque do comprador após sua entrega pelo vendedor, já que a propriedade dos bens será adquirida apenas a partir desse momento. Durante o transporte, que neste caso é de responsabilidade do vendedor, as mercadorias ainda não pertencem ao comprador. Ao contrário, no caso de aquisição com a cláusula FOB, as mercadorias integram o estoque do comprador desde o momento em que são entregues a este no estabelecimento do vendedor. Vale dizer, durante o transporte até o estabelecimento do comprador, os bens transportados já integram o ativo deste.

21.32 Ajuste de ativo de longo prazo a valor presente

Os elementos do ativo decorrentes de operações de longo prazo devem ser ajustados a valor presente, sendo os demais (de curto prazo) ajustados quando houver efeito relevante. Esse procedimento destina-se a excluir juros embutidos nos preços das operações a prazo, pois as empresas tendem a dar a estas tratamento igual ao das operações à vista, deixando de reconhecer despesas e receitas financeiras incluídas nas operações e apurando resultados distorcidos. Assim, todos os elementos integrantes do ativo, quando decorrentes de operações de longo prazo, devem ser ajustados ao seu valor presente, mediante descontos que considerem os juros embutidos. Se houver efeitos relevantes, como por exemplo juros muito elevados, serão também ajustados os ativos decorrentes de operações de curto prazo.

Na venda a prazo de equipamentos industriais para recebimento a longo prazo, são conhecidas as seguintes informações:

Preço a prazo de venda: 12.000.

Preço à vista: 10.000.

Desconsiderado o custo das mercadorias, o registro contábil poderia ser processado assim:

D - Contas a Receber	12.000	
C - Receitas de Vendas		10.000
C - Ajuste a Valor Presente		2.000

Ativo não circulante – realizável a longo prazo	
Contas a Receber	12.000,00
(–) Ajuste a Valor Presente	(2.000,00)
Valor presente	10.000,00

Assim, a receita de vendas não é afetada pelos juros embutidos no preço de venda. Em atendimento ao princípio da competência, os juros lançados em Ajuste a Valor Presente serão apropriados ao resultado, em conta de receita, *pro rata tempore*:

D - Ajuste a Valor Presente
C - Receitas Financeiras

No caso de a conta a receber ter sido contabilizada durante o exercício com os juros embutidos, o procedimento mais indicado é registrar, ao fim do exercício, o ajuste tendo como contrapartida conta de despesa:

D - Despesas Financeiras
C - Ajuste a Valor Presente

Questões comentadas

01. Assinale a opção que contém o lançamento que registra o recebimento de uma duplicata cobrada por intermédio de banco, em cobrança simples.

a) Duplicatas a Receber
a Duplicatas Descontadas

b) Duplicatas Descontadas
a Duplicatas a Receber

c) Duplicatas a Receber
a Bancos

d) Bancos
a Duplicatas a Receber

e) Bancos
a Duplicatas Descontadas

Na cobrança simples bancária, a empresa remete o título ao banco apenas para fins de cobrança. Nenhum valor é pago antecipadamente pela instituição financeira, que se limita a cobrar o título e a lançar o valor correspondente na conta corrente da empresa, remetendo-lhe aviso do fato.

02. Uma empresa contratou o aluguel de sua loja pelo período de 18 meses, a partir de 01.05.X2. Pagou ao locador no mesmo dia o valor total de 1.260.000 para manter o aluguel mensal sem reajuste. O contador, de posse da documentação e sabendo que a empresa adota o regime de competência, deve registrar o pagamento, em relação ao ano de X2,

a) 1.260.000 (18 meses) como despesa.

b) 840.000 (1 ano) como despesa e 420.000 (6 meses) como ativo circulante.

c) 840.000 (1 ano) como despesa e 420.000 (6 meses) como ativo não circulante realizável a longo prazo.

d) 560.000 (8 meses) como despesa e 700.000 (10 meses) como ativo circulante.

e) 560.000 (8 meses) como despesa, 280.000 (4 meses) como ativo circulante e 420.000 (6 meses) como ativo não circulante realizável a longo prazo.

O valor pago, 1.260.000, corresponde a 18 meses, o que é igual a 70.000 por mês (1.260.000/18 = 70.000). Os 18 meses do aluguel são contados a partir de 01.05.X2, sendo de 8 meses o período relativo ao exercício de X2 (de 01.05.X2 a 31.12.X2), que devem ser lançados como despesa do exercício de X2 (8 meses x 70.000 = 560.000). No balanço de X2, as parcelas a vencer no exercício de X3 (de 01.01.X3 a 31.10.X3 = 10 meses x 70.000 = 700.000) devem ser lançadas como despesa do exercício seguinte, despesa antecipada, no ativo circulante.

Ativo		*Passivo*	
Caixa	**27.000**	**Fornecedores**	**100.000**
Bancos	**63.000**	**Salários a Pagar**	**?**
Duplicatas a Receber	**100.000**	***Patrimônio Líquido***	
Mercadorias	**?**	**Capital**	**250.000**
Móveis e Utensílios	**150.000**	**Reservas**	**50.000**

03. Considerando os dados acima e sabendo-se que o passivo é igual ao ativo imobilizado, indique a opção que contém os saldos das contas Mercadorias e Salários a Pagar, respectivamente.

a) **150.000** e **110.000.**
b) **110.000** e **50.000.**
c) **60.000** e **110.000.**
d) **60.000** e **50.000.**
e) **50.000** e **110.000.**

O total do ativo é igual à soma do passivo com o patrimônio líquido: A = PE + PL. O imobilizado é constituído pela conta Móveis e Utensílios e tem valor igual ao passivo, ou seja, 150.000. O passivo é formado por duas contas – Fornecedores e Salários a Pagar – e tem o valor total de 150.000. Logo, a conta Salários a Pagar tem o saldo de 50.000. Assim, o passivo e o patrimônio líquido apresentam os seguintes valores:

Passivo	
Fornecedores	100.000
Salários a Pagar	50.000
Patrimônio Líquido	
Capital	250.000
Reservas	50.000
Passivo Total	450.000

Como o ativo deve ter valor igual a 450.000 (soma do passivo com o PL), a conta Mercadorias possui saldo de 110.000:

Ativo	
Caixa	27.000
Bancos	63.000
Duplicatas a Receber	100.000
Mercadorias	110.000
Móveis e Utensílios	150.000
Ativo Total	450.000

O ativo total também é denominado patrimônio bruto.

04. O balanço patrimonial de uma empresa estava assim constituído:

Ativo circulante	**3.000.000**
Ativo não circulante	**10.000.000**
Passivo circulante (impostos a recolher)	**2.000.000**
Passivo não circulante (financiamentos)	**1.500.000**
Patrimônio líquido	**9.500.000**

Pode-se, assim, afirmar que

a) **o seu capital é de 13.000.000.**

b) **o capital de terceiros é de 1.500.000.**

c) **o conjunto de bens e direitos disponíveis e realizáveis a curto prazo é de 3.000.000.**

d) **o capital nominal é de 9.500.000.**

e) **o capital total à disposição da empresa é de 9.500.000.**

O ativo é composto por 2 grupos: circulante e não circulante. No primeiro, são classificadas as disponibilidades, os bens e direitos realizáveis durante o exercício social seguinte (os doze meses posteriores à data do balanço patrimonial) e as despesas antecipadas.

Quanto à alternativa B, o capital de terceiros é representado no balanço patrimonial pelos grupos passivo circulante e pelo passivo não circulante, sendo de 3.500.000.

Na alternativa D, o capital nominal é representado pela conta Capital Social, integrante do patrimônio líquido. Não podemos afirmar se o patrimônio líquido é ou não representado apenas pela conta Capital, pois ele não é discriminado no problema, que informa apenas o seu valor total, que é de 9.500.000.

Na alternativa E, o capital total à disposição da empresa é a soma do passivo exigível (passivo circulante mais passivo não circulante) com o patrimônio líquido.

05. Assinale a opção que contém, na ordem certa, todos os grupos do balanço patrimonial, de acordo com a Lei n° 6.404/76 (Lei das Sociedades por Ações).

a) **Ativo circulante, disponível, estoques, ativo exigível a longo prazo, ativo permanente, passivo circulante, passivo exigível a longo prazo e patrimônio líquido.**

b) **Ativo circulante, ativo realizável a longo prazo, ativo permanente, passivo circulante, passivo exigível a longo prazo e patrimônio líquido.**

c) **Ativo circulante, ativo realizável a longo prazo, ativo permanente, ativo imobilizado, passivo circulante, passivo exigível a longo prazo e patrimônio líquido.**

d) **Ativo circulante, ativo não circulante, passivo circulante, passivo não circulante e patrimônio líquido.**

e) **Ativo circulante, ativo não circulante, despesas do exercício seguinte, ativo permanente, passivo circulante, passivo não circulante, resultados de exercícios futuros e patrimônio líquido.**

O balanço patrimonial é dividido em ativo e passivo. Naquele, temos os bens e direitos, apresentados em 2 grupos: ativo circulante e ativo não circulante. Neste, são apresentadas as obrigações com terceiros e o patrimônio líquido, na seguinte ordem: passivo circulante, passivo não circulante e patrimônio líquido.

O balanço patrimonial é uma exposição dos bens, direitos, obrigações e situação líquida ao fim do exercício.

06. Em relação ao balanço patrimonial e ao balancete de verificação que lhe deu origem, é certo afirmar:

a) a soma da coluna de débitos do balancete é sempre igual ao ativo do balanço.
b) a soma da coluna de créditos do balancete é sempre igual à soma do passivo exigível com o patrimônio líquido do balanço.
c) todas as contas que aparecem no balancete sempre aparecem também no balanço.
d) todas as contas que aparecem no balanço sempre aparecem também no balancete.
e) no balanço a soma das contas do ativo é igual à soma das contas do passivo exigível mais a soma das contas do patrimônio líquido; no balancete isso nem sempre acontece.

O balancete de verificação é obtido por meio da transcrição, do livro Razão, dos saldos de todas as contas, patrimoniais e de resultado. Se o método das partidas dobradas foi corretamente utilizado, a soma dos saldos devedores deve ser exatamente igual à soma dos saldos credores.

Já o balanço patrimonial contempla apenas as contas patrimoniais, isto é, as do ativo, passivo e patrimônio líquido, sendo uma exposição dos elementos que compõem o patrimônio.

Antes da montagem do balanço patrimonial, são feitos alguns ajustes, como é o caso da apuração e encerramento do resultado. Por esse motivo, nem todas as contas do balanço aparecem no balancete.

07. Não se classifica no ativo:

a) Depreciação Acumulada.
b) Provisão para Imposto de Renda.
c) Provisão para Créditos de Liquidação Duvidosa.
d) Provisão para Ajuste ao Valor Justo.
e) Provisão para Perdas em Investimentos.

No ativo, são classificadas as contas representativas dos bens e direitos e suas respectivas contas retificadoras. A conta Provisão para o Imposto de Renda traduz obrigação.

08. Contas de um plano de contas de uma companhia comercial:

1 - Serviços Prestados por Terceiros
2 - Juros Passivos
3 - Prêmios de Seguros a Vencer
4 - Adiantamentos de Clientes
5 - Empréstimos Compulsórios
6 - Honorários da Diretoria
7 - Provisão para o Imposto de Renda (curto prazo)
8 - Fornecedores
9 - Créditos de Coligadas e Controladas

Se apresentarem saldo, devem constar do balanço patrimonial as contas referentes aos números

a) **3, 4, 5, 7, 8 e 9.**
b) **1, 3, 4, 7 e 8.**
c) **2, 3, 4, 5 e 8.**
d) **1, 3, 4, 5, 8 e 9.**
e) **3, 4, 5, 6, 7, 8 e 9.**

A classificação das contas é a seguinte:

1 - Serviços Prestados por Terceiros – resultado, despesa
2 - Juros Passivos – resultado, despesa
3 - Prêmios de Seguros a Vencer – AC
4 - Adiantamentos de Clientes – PC
5 - Empréstimos Compulsórios – ANC realizável a longo prazo
6 - Honorários da Diretoria – resultado, despesa
7 - Provisão para o Imposto de Renda (curto prazo) – PC
8 - Fornecedores – PC
9 - Créditos de Coligadas e Controladas – ANC realizável a longo prazo

A conta Empréstimos Compulsórios indica direito à restituição de empréstimos compulsórios instituídos pela União e ainda não devolvidos à empresa.

A conta Honorários da Diretoria representa remuneração dos administradores em razão do desempenho de atividades de gerência.

A conta Créditos de Coligadas e Controladas traduz contas a receber perante coligadas e controladas. Presume-se que o crédito não é usual na exploração da atividade da companhia.

09. (ATRFB/2009/Esaf) No balanço de encerramento do exercício social, as contas serão classificadas segundo os elementos do patrimônio que registrem e agrupadas de modo a facilitar o conhecimento e a análise da situação financeira da companhia.

No ativo patrimonial, as contas serão dispostas em ordem decrescente de grau de liquidez dos elementos nelas registrados, compondo os seguintes grupos:

a) ativo circulante; ativo realizável a longo prazo; investimentos; ativo imobilizado; e intangível.

b) ativo circulante; ativo realizável a longo prazo; e ativo permanente, dividido em investimentos, ativo imobilizado e ativo diferido.

c) ativo circulante; e ativo não circulante, composto por ativo realizável a longo prazo, investimentos, imobilizado e intangível.

d) ativo circulante; ativo realizável a longo prazo; investimentos; ativo imobilizado; e ativo diferido.

e) ativo circulante; e ativo não circulante, composto por ativo realizável a longo prazo, investimentos, imobilizado e diferido.

O ativo é composto por dois grupos, cuja sequência a seguir apresentada também observa a ordem decrescente de grau de liquidez:

3 - circulante;

4 - não circulante, dividido em quatro subgrupos: realizável a longo prazo, investimentos, imobilizado e intangível, nesta ordem.

10. Num balanço patrimonial podem ser encontradas num mesmo grupo as contas

a) Adiantamento de Clientes e Adiantamento a Fornecedores.

b) Despesas Pagas Antecipadamente e Salários a Pagar.

c) Adiantamento a Empregados (até 60 dias) e Adiantamento a Diretores (até 60 dias).

d) Provisão para Créditos de Liquidação Duvidosa e Provisão para Férias.

e) Seguros a Vencer e Duplicatas a Receber.

Adiantamento de Clientes – PC
Adiantamento a Fornecedores – AC
Despesas Pagas Antecipadamente – AC
Salários a Pagar – PC
Adiantamento a Empregados – AC
Adiantamento a Diretores – ANC – RLP
Provisão para Créditos de Liquidação Duvidosa – retificadora do AC
Provisão para Férias – PC
Seguros a Vencer – AC
Duplicatas a Receber – AC

11. A Lei n° 6.404/76 (Lei das Sociedades por Ações), no que diz respeito à constituição da provisão para ajuste do estoque ao valor justo,

a) é omissa.
b) não a admite.
c) tem-na como facultativa.
d) tornou-a obrigatória nos casos em que o valor justo é inferior ao custo de aquisição.
e) admite-a somente nos casos em que o valor justo é superior ao custo de aquisição.

A alternativa correta está de acordo com o art. 183, II, da Lei n° 6.404/76.

12. Uma empresa contribuinte do ICMS, mas não contribuinte do IPI, deve registrar o custo das mercadorias adquiridas para revenda, quando cobrados esses dois impostos,

a) incluindo o IPI e excluindo o ICMS.
b) incluindo o ICMS e excluindo o IPI.
c) incluindo o ICMS e o IPI.
d) excluindo o ICMS e o IPI.
e) excluindo o ICMS e o IPI, mas incluindo o ICMS relativo à revenda.

Por não ser imposto recuperável pela empresa, o IPI deve integrar o custo de aquisição das mercadorias.

13. Uma duplicata descontada, paga no vencimento pelo sacado, origina na escrituração do sacador o seguinte lançamento:

a) Bancos Conta Movimento
a Duplicatas a Receber

b) Bancos Conta Movimento
a Duplicatas Descontadas

c) Duplicatas Descontadas
a Duplicatas a Receber

d) Duplicatas a Receber
a Bancos Conta Movimento

e) Duplicatas a Receber
a Duplicatas Descontadas

O sacador é o emitente da duplicata, o credor.

14. Na data de encerramento do exercício social, o estoque de mercadorias para revenda de uma sociedade anônima era de 5.000, registrado pelo custo de aquisição. O seu valor justo era, entretanto, de 4.500. No balanço patrimonial, essas mercadorias devem ser registradas pelo valor de

a) 5.000.
b) 4.750.
c) 4.500.
d) 4.500 ou 5.000, facultativamente.
e) 5.000, deduzido de provisão de 500.

Quando da aquisição das mercadorias, a companhia lançou:

D - Estoque de Mercadorias
C - Caixa ou Fornecedores 5.000

Na data do encerramento do exercício, como o valor justo das mercadorias era inferior ao seu custo de aquisição, a companhia constituiu provisão para ajuste:

D - Despesa com Provisão
C - Provisão para Ajuste ao Valor Justo 500

No ativo circulante, as mercadorias devem figurar da seguinte forma:

Estoque de Mercadorias	5.000
(-) Provisão para Ajuste ao Valor Justo	(500)
	4.500

15. A conta Despesas Pagas Antecipadamente classifica-se no balanço patrimonial no mesmo grupo da conta:

a) Despesas de Pessoal.
b) Juros Passivos a Vencer.
c) Receitas Recebidas Antecipadamente.
d) Salários a Pagar.
e) Marcas Adquiridas.

Despesas de Pessoal – resultado, despesa

Juros Passivos a Vencer – AC

Receitas Recebidas Antecipadamente – PC

Salários a Pagar – PC

Marcas Adquiridas – ANC – intangível

16. As contas Bancos Conta Movimento, Duplicatas a Receber e Estoque de Mercadorias devem ser dispostas no balanço patrimonial na seguinte ordem:

a) Bancos Conta Movimento – Duplicatas a Receber – Estoque de Mercadorias.
b) Bancos Conta Movimento – Estoque de Mercadorias – Duplicatas a Receber.
c) Estoque de Mercadorias – Bancos Conta Movimento – Duplicatas a Receber.
d) Duplicatas a Receber – Bancos Conta Movimento – Estoque de Mercadorias.
e) Duplicatas a Receber – Estoque de Mercadorias – Bancos Conta Movimento.

A alternativa correta observa a ordem decrescente de grau de liquidez.

17. A reversão do saldo credor da conta Provisão para Créditos de Liquidação Duvidosa pode ser feita no encerramento do exercício social por meio do seguinte lançamento contábil:

a) debita-se a Provisão a crédito da conta Lucros (ou Prejuízos) Acumulados.
b) debita-se a Provisão a crédito da conta Resultado do Exercício.
c) debita-se a Provisão a crédito da conta Reserva de Lucros.
d) credita-se a Provisão a débito da conta Resultado do Exercício
e) credita-se a Provisão a débito da conta Lucros (ou Prejuízos) Acumulados.

Em vez do crédito em conta de receita, a reversão da provisão para devedores duvidosos pode ser feita a crédito de Resultado do Exercício. Seja qual for a opção, o valor de reversão será computado na apuração do resultado de forma positiva.

18. Uma empresa comercial e prestadora de serviços, em determinado período, realizou as operações abaixo mencionadas, todas devidamente contabilizadas:

1 - pagou antecipadamente, em dinheiro, uma duplicata de seu aceite no valor de 100.000 para gozar do desconto de 2%;
2 - emitiu nota fiscal-fatura relativa à prestação de serviços, no valor de 250.000 e 30 dias de prazo;
3 - adquiriu material de consumo no valor de 10.000, pagos em dinheiro, apropriando-o ao resultado do exercício;
4 - recebeu aviso bancário comunicando que uma duplicata de sua emissão, no valor de 50.000, descontada no banco, foi liquidada pelo sacado;
5 - emitiu cheque no valor de 200.000, sacando o dinheiro em seguida;
6 - fez empréstimo em dinheiro a um sócio no valor de 300.000;
7 - pagou aos empregados, em dinheiro, salários do exercício anterior, no valor de 250.000, já apropriados como despesa operacional do exercício a que se referem.

O ativo circulante da empresa, depois das operações realizadas

a) permaneceu inalterado.
b) foi aumentado em 492.000.
c) foi aumentado em 442.000.
d) foi reduzido em 408.000.
e) foi reduzido em 358.000.

Os lançamentos relativos aos fatos anteriores são:

D - Duplicatas a Pagar (↓ PC)	100.000	
C - Caixa (↓ AC)		98.000
C - Receitas Financeiras (↑ PL)		2.000
D - Clientes (↑ AC)		
C - Receitas de Serviços (↑ PL)		250.000
D - Despesas de Materiais de Consumo (↓ PL)		
C - Caixa (↓ AC)		10.000
D - Duplicatas Descontadas (↑ AC)		
C - Duplicatas a Receber (↓ AC)		50.000
D - Caixa (↑ AC)		
C - Bancos Conta Movimento (↓ AC)		200.000
D - Empréstimos a Sócios (↑ ANC – RLP)		
C - Caixa (↓ AC)		300.000
D - Salários a Pagar (↓ PC)		
C - Caixa (↓ AC)		250.000

Ativo Circulante	
250.000	98.000
50.000	10.000
200.000	50.000
	200.000
	300.000
	250.000
	408.000

19. Uma empresa contratou com uma seguradora o seguro contra incêndio de suas instalações pelo período de 01.07.X5 a 30.06.X7. O prêmio, pago em 01.07.X5, foi de 7.200.000. No balanço patrimonial encerrado em 31.12.X5, a empresa, que havia apropriado corretamente a despesa do exercício, fez consignar, também corretamente, no ativo circulante, por conta dessa operação, o valor de

a) 300.000.
b) 1.800.000.
c) 3.600.000.
d) 5.400.000.
e) 7.200.000.

A parcela mensal do seguro é de: 7.200.000/24 meses = 300.000.

Em 31.12.X5, a despesa de seguro será de: 300.000 x 6 meses = 1.800.000. Na mesma data, o ativo circulante registrará o seguro dos 12 meses do exercício de X6: 300.000 x 12 = 3.600.000. E o ativo não circulante realizável a longo prazo será de 1.800.000.

20. Integram o ativo do balanço patrimonial, dentre outras, as seguintes contas:

a) Clientes, Despesas a Vencer, Imóveis e Mercadorias.
b) Caixa, Fornecedores, Mercadorias e Contas a Receber.
c) Veículos, Despesas de Juros, Bancos Conta Movimento e Imóveis.
d) Caixa, Bancos Conta Movimento, Veículos e Capital Social.
e) Contas a Receber, Máquinas e Equipamentos, Caixa e Receitas a Vencer.

Clientes – AC
Despesas a Vencer – AC
Imóveis – ANC – imobilizado
Mercadorias – AC
Caixa – AC
Fornecedores – PC
Contas a Receber – AC
Veículos – ANC – imobilizado
Despesas de Juros – resultado, despesa
Bancos Conta Movimento – AC
Capital Social – PL
Máquinas e Equipamentos – ANC – imobilizado
Receitas a Vencer – PC

21. Em 01.11.X1, uma empresa contraiu uma dívida de 1.000.000, comprometendo-se a pagar, para liquidá-la, 1.600.000, em 31.01.X2. Na mesma data da obtenção do empréstimo, pagou a importância de 1.200.000, correspondente ao prêmio de uma apólice de seguro contra incêndio de suas instalações, com vigência relativa ao período de 01.01 a 31.12.X2. Assim sendo, deve a empresa apropriar como despesa do exercício encerrado em 31.12.X1, a título de juros e seguros, respectivamente, os valores de

a) zero e zero.
b) Cr$ 400.000 e zero.
c) Cr$ 400.000 e Cr$ 200.000.
d) Cr$ 600.000 e Cr$ 200.000.
e) Cr$ 600.000 e Cr$ 1.200.000.

No caso do empréstimo, o valor recebido foi de 1.000.000 e o total a ser pago é de 1.600.000. Os juros, no valor de 600.000, devem ser apropriados proporcionalmente ao número de meses compreendidos entre a data em que a dívida foi contraída (01.11.X1) e a de sua liquidação (31.01.X2), ou seja, 3 meses, sendo de 200.000 por mês. Portanto, os juros de X1 foram de 400.000, correspondendo a novembro e dezembro.

Já o seguro deve ter seu valor apropriado proporcionalmente ao número de meses de cobertura da apólice, vale dizer, entre 01.01.X2 e 31.12.X2. Assim, nada deve ser lançado como despesa de seguro de X1.

22. (AFRF/Esaf) Apresentamos as contas e saldos constantes do balancete de verificação da Cia. Cezamo, em 31.12.01:

Adiantamento de Clientes	**R$ 1.600,00**
Adiantamento a Diretores	**R$ 1.800,00**
Adiantamento a Fornecedores	**R$ 2.000,00**
Aluguéis Ativos a Receber	**R$ 1.000,00**
Aluguéis Ativos a Vencer	**R$ 1.200,00**
Caixa	**R$ 2.200,00**
Capital Social	**R$ 12.000,00**
Clientes	**R$ 4.600,00**
Depreciação Acumulada	**R$ 1.500,00**
Fornecedores	**R$ 5.000,00**
Móveis e Utensílios	**R$ 10.000,00**
Prejuízos Acumulados	**R$ 1.200,00**
Reserva Legal	**R$ 1.500,00**

Com as contas listadas, a Cia. Cezamo elaborou o balanço patrimonial, cujo grupo ativo tem o valor de

a) R$ 18.100,00.
b) R$ 18.500,00.
c) R$ 19.700,00.
d) R$ 20.100,00.
e) R$ 21.700,00.

Ativo		Passivo	
Circulante		*Circulante*	
Caixa	2.200,00	Adiantamento de Clientes	1.600,00
Clientes	4.600,00	Fornecedores	5.000,00
Adiantamento a Fornecedores	2.000,00		6.600,00
Aluguéis Ativos a Receber	1.000,00	*Não Circulante*	
	9.800,00	Aluguéis Ativos a Vencer	1.200,00
Não Circulante			
Realizável a Longo Prazo		*Patrimônio Líquido*	
Adiantamento a Diretores	1.800,00	Capital Social	12.000,00
Imobilizado		Reserva Legal	1.500,00
Móveis e Utensílios	10.000,00	Prejuízos Acumulados	(1.200,00)
Depreciação Acumulada	(1.500,00)		12.300,00
	8.500,00		
Ativo total	20.100,00	Passivo total	20.100,00

A conta Aluguéis Ativos a Vencer indica o recebimento antecipado de receita de aluguel.

23. Os grupos de contas que compõem o ativo no balanço patrimonial são:

a) circulante, realizável a longo prazo e permanente.
b) circulante, exigível a longo prazo, resultado de exercícios futuros e permanente.
c) circulante e não circulante.
d) circulante, realizável a longo prazo, resultado de exercícios futuros e permanente.
e) circulante, realizável a longo prazo e investimentos.

No ativo, os grupos, subgrupos e contas são dispostos segundo a ordem decrescente de grau de liquidez.

24- (ATRFB/2009/Esaf/Adaptada) A Companhia Cereais Sereias, em 31 de dezembro de 2008, apresentou o seguinte rol de contas e saldos:

Ações em Tesouraria	**100,00**
Caixa	**696,00**
Despesas Pré-Operacionais	**95,00**
Mercadorias	**1.293,00**
Empréstimos Bancários	**120,00**
Provisão para Devedores Duvidosos	**35,00**
Custo dos Produtos Vendidos	**5.582,00**
Fornecedores	**437,00**
Capital Social	**4.591,00**
Duplicatas a Receber	**1.302,00**
Vendas de Produtos	**7.675,00**
Duplicatas Descontadas	**280,00**
Despesas Gerais e Administrativas	**1.141,00**
Máquinas e Equipamentos	**3.106,00**
Juros Passivos a Vencer	**48,00**
Depreciação Acumulada	**225,00**

Ao realizar o levantamento do balanço patrimonial, o contador da empresa certamente encontrará um ativo total no valor de

a) R$ 5.625,00.
b) R$ 6.000,00.
c) R$ 5.905,00.
d) R$ 6.280,00.
e) R$ 6.100,00.

Caixa	696,00
Duplicatas a Receber	1.302,00
Provisão para Devedores Duvidosos	(35,00)
Mercadorias	1.293,00
Juros Passivos a Vencer	48,00
Máquinas e Equipamentos	3.106,00
Depreciação Acumulada	(225,00)
Despesas Pré-Operacionais	95,00
Total do ativo	6.280,00

Pelas Normas Internacionais de Contabilidade, a conta Duplicatas Descontadas agora é classificada no passivo circulante. Quanto à conta Despesas Pré-Operacionais, o subgrupo ativo diferido, do qual ela fazia parte, foi extinto pela MP nº 449/08, a qual, no entanto, admite que seu saldo existente em 31 de dezembro de 2008 que, pela sua natureza, não possa ser alocado a outro subgrupo de contas, permaneça no ativo sob essa classificação até sua completa amortização.

25. (TRF/Esaf/Adaptada) Abaixo estão cinco afirmativas relacionadas com o balanço patrimonial. Assinale a opção que expressa uma afirmação falsa.

a) **As duplicatas descontadas, cujos vencimentos ocorrerem após o encerramento do exercício social seguinte ao do balanço, formarão conta de passivo não circulante.**

b) **As sociedades podem valer-se da constituição de reserva para contingências para enfrentar a quitação futura de seu passivo trabalhista.**

c) **São coligadas as sociedades nas quais a investidora tenha influência significativa, sem exercer o controle.**

d) **Consoante o critério de avaliação das contas, no ativo circulante, os direitos realizáveis compreendem as contas representativas de disponibilidades, bens, direitos ou valores a receber.**

e) **Os elementos do ativo decorrentes de operações de longo prazo devem ser ajustados a valor presente, sendo os demais ajustados quando houver efeito relevante.**

Alternativa A: verdadeira. Antes retificadora de Duplicatas a Receber, a conta Duplicatas Descontadas agora deve ser classificada no passivo circulante/não circulante, em atendimento às Normas Internacionais de Contabilidade, pois se trata, na essência, de um empréstimo com duplicatas em garantia.

Alternativa B: verdadeira. A assembleia geral de acionistas pode, por proposta dos órgãos da administração, destinar parte do lucro líquido à formação de reserva com a finalidade de compensar, em exercício futuro, a diminuição do lucro decorrente de perda julgada provável, cujo valor possa ser estimado (Lei nº 6.404/76, art. 195). As reservas para contingências envolvem incerteza em relação a perdas futuras que possam causar a diminuição do resultado da companhia.

Alternativa C: verdadeira. Para que exista coligação, é necessário que a investidora tenha influência significativa sobre a investida. Considera-se que há influência significativa quando a investidora detém ou exerce o poder de participar nas decisões das políticas financeira ou operacional da investida, sem controlá-la.

Alternativa D: falsa. Os direitos realizáveis podem ser divididos em reais (bens) e pessoais (créditos, contas a receber) e compreendem os bens e direitos realizáveis a curto prazo – classificáveis no ativo circulante – ou a longo prazo (ativo não circulante realizável a longo prazo). As disponibilidades não representam direitos realizáveis, pois traduzem meios de pagamento (Caixa, Bancos Conta Movimento, Aplicações de Liquidez imediata).

Alternativa E: verdadeira. É o que afirma o art. 183, VIII, da Lei das Sociedades por Ações. O passivo não circulante recebe tratamento análogo.

26. (ISS-Natal/Esaf) A firma Previdente S/A, em 01/08/01, contratou um seguro anual para cobertura de incêndio avaliada em R$ 300.000,00, com vigência a partir da assinatura do contrato. O exercício social da Previdente é coincidente com o ano calendário. O prêmio cobrado pela seguradora é equivalente a 10% do valor da cobertura e foi pago em 31 de agosto de 2001. Em consonância com o princípio contábil da competência de exercícios, no balanço patrimonial de 31/12/01, a conta "Seguros a Vencer" constará com saldo atualizado de

a) R$ 175.000,00.
b) R$ 30.000,00.
c) R$ 20.000,00.
d) R$ 17.500,00.
e) R$ 12.500,00.

O período de cobertura é de 01.08.01 a 31.07.02. O prêmio é de 10% do valor da cobertura: 300.000,00 x 10% = 30.000,00. Como o período de cobertura é de 12 meses, para cada mês temos: 30.000,00/12 meses = 2.500,00. Em 2001, o seguro cobre o período de 5 meses: de 01.08.01 a 31.12.01. Logo, a despesa de seguro de 2001 é de: 2.500,00 x 5 meses = 12.500,00. A parte restante, do período de 01.01.02 a 31.07.02, representa seguro de 2002: 2.500,00 x 7 meses = 17.500,00 e deverá figurar no balanço de 31.12.2001 na conta Seguros a Vencer, despesa antecipada.

27. (ISS-Natal/Esaf) O contador da firma Alfa Limitada ME criou os seguintes títulos para complementar seu plano de contas:

Despesas de Aluguel
Aluguéis a Receber
Aluguéis a Pagar
Aluguéis Ativos
Aluguéis Passivos
Aluguéis Ativos a Vencer (valores recebidos antecipadamente, sem hipótese de reembolso)
Aluguéis Passivos a Vencer
Prêmios de Seguros
Seguros a Vencer
Seguros a Pagar
Impostos e Taxas
Impostos a Recolher
Impostos a Recuperar
Salários

Ao codificar as contas acima no plano de contas, o contador classificou, corretamente:

a) sete contas de resultado.
b) seis contas patrimoniais.
c) seis contas de despesas.
d) quatro contas de passivo circulante.
e) quatro contas de ativo circulante.

Despesas de Aluguel	resultado	despesa
Aluguéis a Receber	patrimonial	ativo circulante
Aluguéis a Pagar	patrimonial	passivo circulante
Aluguéis Ativos	resultado	receita
Aluguéis Passivos	resultado	despesa
Aluguéis Ativos a Vencer	patrimonial	passivo não circulante
Aluguéis Passivos a Vencer	patrimonial	ativo circulante
Prêmios de Seguros	resultado	despesa
Seguros a Vencer	patrimonial	ativo circulante
Seguros a Pagar	patrimonial	passivo circulante
Impostos e Taxas	resultado	despesa
Impostos a Recolher	patrimonial	passivo circulante
Impostos a Recuperar	patrimonial	ativo circulante
Salários	resultado	despesa

28. (ISS-Natal/Esaf/Adaptada) José é irmão de Maria. Maria é sócia e diretora da firma Zé, Maria & irmão Ltda., que comercializa artigos de viagem. José e Maria resolveram viajar e, em 31 de outubro de 2001, compraram em sua própria empresa R$ 4.200,00 em artigos de viagem acertando o pagamento para 30 meses, em parcelas iguais, vencendo a inicial em 30/11/01. Maria obteve também R$ 600,00 em vales da empresa para pagamento de novembro de 2001 a fevereiro do ano seguinte. O exercício social coincide com o ano calendário e, ao seu final, considere não haver parcelas vencidas. Seguindo as regras atuais de classificação das contas do sistema patrimonial, podemos afirmar que, em 31 de dezembro de 2001, no que concerne a essas operações, a empresa terá créditos de

a) R$ 4.800,00 no ativo não circulante realizável a longo prazo.
b) R$ 4.220,00 no ativo não circulante realizável a longo prazo.
c) R$ 2.540,00 no ativo não circulante realizável a longo prazo.
d) R$ 2.560,00 no ativo circulante.
e) R$ 1.980,00 no ativo circulante.

Apesar de a transação envolver os sócios, a venda de artigos de viagem representa operação usual na exploração das atividades da sociedade. Nesse caso, a classificação deve ser feita de acordo com o prazo previsto para realização. A venda foi de 4.200,00 para pagamento em 30 parcelas, ou seja, 140,00 por mês. Durante 2001, deverão ser pagas 2 parcelas:

1ª parcela	30.11.2001	140,00
2ª parcela	31.12.2001	140,00
		280,00

No balanço patrimonial de 31.12.2001, em relação à venda de artigos de viagem, teremos:

Ativo
Circulante

12 parcelas x 140,00 = 1.680,00

Ativo Não Circulante
Realizável a Longo Prazo

16 parcelas x 140,00 = 2.240,00

Os vales concedidos à sócia Maria caracterizam operação não usual com pessoa ligada. A conta a receber deve ser classificada no realizável a longo prazo, independente do prazo previsto para recebimento. Durante 2001, deverão ser pagas 2 parcelas:

1ª parcela	11.2001	150,00
2ª parcela	12.2001	150,00
		300,00

Em 31.12.2001, as duas parcelas restantes, no total de 300,00, deverão ser classificadas no realizável a longo prazo.

29. (ICMS-MS/Esaf) A Nossa empresa fecha o exercício social e faz balanços a cada 31 de agosto. Em 31 de agosto de 2000, o balancete elaborado com vistas à realização de ajustes ao resultado do exercício apresentou a conta "Aluguéis Passivos a Vencer" com saldo remanescente de R$ 36.000,00, relativo ao contrato de aluguel do depósito geral celebrado no montante de R$ 135.000,00 para o período de 01/10/98 a 31/03/01.

A fim de atender ao princípio contábil da competência dos exercícios, o contador da empresa deverá fazer a seguinte partida de diário:

a)	**Aluguéis Passivos** **a Aluguéis Passivos a Vencer**	**R$ 4.500,00**
b)	**Aluguéis Passivos a Vencer** **a Aluguéis Passivos**	**R$ 4.500,00**
c)	**Aluguéis Passivos** **a Aluguéis Passivos a Vencer**	**R$ 22.500,00**
d)	**Aluguéis Passivos a Vencer** **a Aluguéis Passivos**	**R$ 22.500,00**
e)	**Aluguéis Passivos** **a Aluguéis Passivos a Vencer**	**R$ 31.500,00**

O período relativo à locação é de 30 meses: de 01.10.1998 a 31.03.2001.

O valor total pago em relação aos 30 meses foi de 135.000,00. Logo, o valor mensal do aluguel é de: 135.000,00/30 meses = 4.500,00.

Em 31.08.2000, o valor ainda mantido na conta Aluguéis Passivos a Vencer (ativo circulante) era de 36.000,00. No balanço de 31.08.2000, o saldo dessa conta deve corresponder ao aluguel pertencente ao exercício seguinte, ou seja, de 01.09.2000 a 31.03.2001 (7 meses), data em que termina o prazo fixado no contrato. Assim, o saldo dessa conta deve ser de: 4.500,00 x 7 meses = 31.500,00.

Como o saldo da conta, em 31.08.2000, era de 36.000,00, quando deveria ser de 31.500,00, o excesso deve ser transferido para o resultado do exercício encerrado em 31.08.2000, pois é despesa desse exercício: 36.000,00 – 31.500,00 = 4.500,00.

30. (ISS-Natal/Esaf/Adaptada) Abaixo estão relacionadas as trinta e uma contas movimentadas pela Cia. de Comércio Beta, conforme Razão Geral de 31.12.00.

01 -	**Ações de Coligadas**	**R$ 1.200,00**
02 -	**Ações em Tesouraria**	**R$ 300,00**
03 -	**Aluguéis Ativos**	**R$ 200,00**
04 -	**Aluguéis Passivos**	**R$ 550,00**
05 -	**Bancos Conta Aplicação**	**R$ 1.100,00**
06 -	**Caixa**	**R$ 1.200,00**
07 -	**Capital a Integralizar**	**R$ 3.000,00**
08 -	**Capital Social**	**R$ 10.000,00**
09 -	**Custo da Mercadoria Vendida**	**R$ 3.800,00**
10 -	**Despesas a Pagar**	**R$ 160,00**
11 -	**Despesas a Vencer**	**R$ 280,00**
12 -	**Duplicatas a Pagar**	**R$ 3.000,00**
13 -	**Duplicatas a Receber**	**R$ 1.000,00**
14 -	**Duplicatas Descontadas**	**R$ 800,00**
15 -	**Fornecedores**	**R$ 4.000,00**
16 -	**Edificações**	**R$ 5.000,00**
17 -	**Impostos**	**R$ 650,00**
18 -	**Impostos a Recolher**	**R$ 500,00**
19 -	**Matéria-Prima**	**R$ 1.300,00**
20 -	**Mercadorias**	**R$ 2.500,00**
21 -	**Móveis e Utensílios**	**R$ 3.500,00**
22 -	**Participações Acionárias**	**R$ 800,00**
23 -	**Participação de Empregados**	**R$ 320,00**
24 -	**Provisão p/ Ajuste de estoques**	**R$ 150,00**
25 -	**Provisão p/ Imposto de Renda**	**R$ 700,00**
26 -	**Receitas a Receber**	**R$ 600,00**
27 -	**Receitas a Vencer**	**R$ 250,00**
28 -	**Receita Bruta de Vendas**	**R$ 6.000,00**
29 -	**Reservas de Capital**	**R$ 350,00**
30 -	**Reservas de Lucros**	**R$ 400,00**
31 -	**Lucros ou Prejuízos Acumulados com saldo igual à diferença entre devedores e credores.**	

Considerando-se, exclusivamente, a relação, podemos afirmar que a empresa demonstra um patrimônio bruto de

a) R$ 10.750,00.
b) R$ 18.330,00.
c) R$ 17.940,00.
d) R$ 18.290,00.
e) R$ 18.480,00.

Patrimônio bruto é o ativo total.

A situação patrimonial desta companhia pode ser demonstrada da seguinte forma:

Ativo		*Passivo*	
Circulante		*Circulante*	
Caixa	1.200,00	Despesas a Pagar	160,00
Bancos c/ Aplicação	1.100,00	Duplicatas a Pagar	3.000,00
Duplicatas a Receber	1.000,00	Fornecedores	4.000,00
Receita a Receber	600,00	Duplicatas Descontadas	800,00
Mercadorias	2.500,00	Impostos a Recolher	500,00
Matéria-Prima	1.300,00	Provisão p/ IR	700,00
Provisão p/ Ajuste de Estoques	(150,00)	Receitas a Vencer	250,00
Despesas a Vencer	280,00		9.410,00
Não Circulante	7.830,00	*Patrimônio Líquido*	
Investimentos		Capital Social	10.000,00
Ações de Coligadas	1.200,00	Capital a Integralizar	(3.000,00)
Participações Acionárias	800,00	Capital Realizado	7.000,00
	2.000,00	Reservas de Capital	350,00
Não Circulante		Reservas de Lucros	400,00
Imobilizado		Lucros Acumulados	1.470,00
Edificações	5.000,00	Ações em Tesouraria	(300,00)
Móveis e Utensílios	3.500,00		8.920,00
	8.500,00		
Ativo Total	18.330,00	Passivo Total	18.330,00

O saldo da conta Lucros ou Prejuízos Acumulados antes do resultado (590) era igual à diferença entre os saldos devedores (27.100) e credores (26.510) do balancete. Após o resultado passou a ser igual ao valor necessário para o fechamento do balanço. Por isso, deduzimos que o seu valor (1.470) corresponde ao resultado do exercício (880,00) somado aos lucros acumulados do exercício anterior (590,00).

Resultado do Exercício

Aluguéis Passivos	550,00	200,00	Aluguéis Ativos
Custo da Mercadoria Vendida	3.800,00	6.000,00	Receita Bruta de Vendas
Impostos	650,00		
Participação de Empregados	320,00		
		880,00	Lucro Líquido

31. (ICMS-MS/Esaf) O fato contábil decorrente da quitação ou liquidação de um crédito de curto prazo causa no patrimônio o seguinte efeito:

a) diminuição do ativo disponível e do passivo circulante.
b) aumento do ativo disponível e do passivo circulante.
c) diminuição e aumento no passivo circulante, simultaneamente.
d) diminuição e aumento no ativo circulante, simultaneamente.
e) não haverá alterações, pois o fato é permutativo.

O lançamento referente ao fato contábil em questão é:

D - Caixa (↑ AC)
C - Contas a Receber (↓ AC)

32. (ICMS-MS/Esaf) As contas e saldos listados a seguir foram extraídos, entre outras contas, do livro Razão da Cia. ComercIndústria, no último dia do exercício social:

Contas (em ordem alfabética)	**Saldos(R$)**
Ações de Coligadas	**100,00**
Aluguéis a Pagar	**150,00**
Aluguéis a Receber	**200,00**
Caixa	**250,00**
Capital a Integralizar	**300,00**
Capital Social	**950,00**
Clientes	**900,00**
Duplicatas Aceitas	**850,00**
Duplicatas Emitidas	**800,00**
Fornecedores	**750,00**
Juros Ativos	**700,00**
Juros Passivos	**650,00**
Máquinas e Equipamentos	**600,00**
Materiais	**550,00**
Mercadorias	**500,00**
Notas Promissórias Aceitas	**450,00**
Notas Promissórias Emitidas	**400,00**
Receitas a Receber	**350,00**
Receitas a Vencer	**300,00**

Considerando, exclusivamente, as contas acima listadas, podemos verificar que os saldos devedores e os créditos da empresa estão nelas evidenciados, respectivamente, pelos valores de:

a) **R$ 5.650,00 e R$ 4.100,00.**
b) **R$ 2.700,00 e R$ 3.800,00.**
c) **R$ 2.900,00 e R$ 4.200,00.**
d) **R$ 5.300,00 e R$ 4.450,00.**
e) **R$ 5.650,00 e R$ 3.000,00.**

A duplicata é emitida pelo credor, ou seja, pelo vendedor das mercadorias. O aceite desse título consiste no reconhecimento da dívida pelo comprador das mercadorias, mediante sua assinatura no título, quando a operação é a prazo.

A banca examinadora entendeu que as seguintes contas são representativas de créditos da companhia:

Aluguéis a Receber	200,00
Capital a Integralizar	300,00
Clientes	900,00
Duplicatas Emitidas	800,00
Notas Promissórias Aceitas	450,00
Receitas a Receber	350,00
	3.000,00

É no mínimo duvidosa a classificação da conta Capital a Integralizar entre os créditos (direitos) da companhia, já que, por imposição legal, o capital a integralizar deve figurar como conta retificadora do capital social, no patrimônio líquido.

A expressão "Notas Promissórias Aceitas" é inadequada, uma vez que tais títulos não estão sujeitos a aceite, por serem emitidos pelo próprio devedor. Em questões de Contabilidade, o candidato deve relevar incorreções dessa natureza. Porém, tratando-se de Direito Comercial (Empresarial), esse conceito deve ser considerado de forma estrita.

33. **(ICMS-MS/Esaf) A Sapataria Poliíssola, no fim do exercício, inventariou seu estoque de mercadorias para fins de balanço, tendo apurado a seguinte situação a preço de custo e a valor justo:**

Descrição	**Quantidade**	**Custo de aquisição**	**Valor justo**
Sapato Polar	**100 pares**	**R$ 45,00/par**	**R$ 40,00/par**
Sandália Pescador	**200 pares**	**R$ 22,00/par**	**R$ 25,00/par**
Solado borracha	**006 dúzias**	**R$ 11,00/unidade**	**R$ 12,00/unidade**
Fivela metálica	**001 grosa**	**R$ 2,50/unidade**	**R$ 2,00/unidade**

Para obedecer aos critérios de avaliação patrimonial e tendo em vista o princípio contábil da prudência, a Sapataria deve adotar uma das opções abaixo. Assinale-a.

a) **Não deve fazer provisões, pois o valor justo está maior que o de custo.**

b) **Deve fazer uma provisão de R$ 100,00, que é a diferença entre preço de custo e o valor justo.**

c) **Deve dar baixa no estoque de sapatos e de fivelas, pela diferença a maior no preço de custo.**

d) **Deve fazer uma provisão no valor de R$ 672,00 para ajustar o preço de custo ao valor justo.**

e) **Deve fazer uma provisão no valor de R$ 572,00 para ajustar o preço de custo ao valor justo.**

A provisão para ajuste ao valor justo deve ser constituída apenas para os itens cujo valor justo seja inferior ao custo de aquisição, conforme a Lei n° 6.404/76, art. 183, II):

	Custo de aquisição		Valor justo	Provisão
Sapato Polar	100 x 45,00 = 4.500,00	>	100 x 40,00 = 4.000,00	500,00
Sandália Pescador	200 x 22,00 = 4.400,00	<	200 x 25,00 = 5.000,00	–
Solado borracha	6 x 12 x 11,00 = 792,00	<	6 x 12 x 12,00 = 864,00	–
Fivela metálica	144 x 2,50 = 360,00	>	144 x 2,00 = 288,00	72,00
				572,00

Uma grosa é equivalente a 12 dúzias.

34. (TFC/SFC/Esaf) A Varejista S/A possui, no fim do exercício, 300 unidades, assim discriminadas:

100 unidades do item tipo "A", ao custo unitário de R$ 2,50;
100 unidades do item tipo "B", ao custo unitário de R$ 2,70;
100 unidades do item tipo "C", ao custo unitário de R$ 2,80.

Os itens tipo "C" estão todos contabilizados como bens de uso, os outros dois tipos são destinados à venda.

No dia de encerramento do exercício social os três tipos de itens "A", "B" e "C" estavam cotados ao valor justo de R$ 2,60 por unidade.

Com essas informações podemos afirmar que, no balancete de verificação do final do período, preparatório para o balanço patrimonial, as contas que registravam esses itens apresentavam saldos cuja soma total era de:

a) **R$ 770,00.**
b) **R$ 780,00.**
c) **R$ 790,00.**
d) **R$ 800,00.**
e) **R$ 810,00.**

Nas hipóteses em que o custo de aquisição é maior que o valor justo (itens do tipo B e C), temos que constituir provisão para ajuste ao valor justo (custo ou mercado, dos dois o menor):

Tipos de Itens	Custo de aquisição		Valor justo	Provisão
A	100 x 2,50 = 250,00	<	100 x 2,60 = 260,00	–
B	100 x 2,70 = 270,00	>	100 x 2,60 = 260,00	10,00
C	100 x 2,80 = 280,00	>	100 x 2,60 = 260,00	20,00
Total	800,00		780,00	30,00

D - Despesa com Provisão
C - Provisão para Ajuste

Itens tipo B	10,00	
Itens tipo C	20,00	30,00

Apesar de os itens tipo C serem destinados a uso, presume-se que são classificados no ativo circulante e, por consequência, também deve ser constituída provisão em relação a eles.

A posição dos itens é a seguinte:

Item A	250,00
Item B	270,00
Provisão para Ajuste	(10,00)
Item C	280,00
Provisão para Ajuste	(20,00)
Total	770,00

A questão está mal formulada. A banca examinadora considerou na resposta apenas os saldos das contas que representam os itens em estoque, ou seja, o custo de aquisição dos itens, sem computar as provisões correspondentes.

35. (TCE-ES/Esaf/Adaptada) A Loja Cine/Foto/Som levantou os seguintes estoques em 31/12/X0, a preço unitário de custo e o valor justo

50 gravadores	**Preço de custo 100,00**	**Valor justo 130,00**
30 vitrolas	**Preço de custo 70,00**	**Valor justo 60,00**
100 televisores P&B	**Preço de custo 28,00**	**Valor justo 32,00**
60 televisores em cores	**Preço de custo 70,00**	**Valor justo 60,00**
20 máquinas fotográficas	**Preço de custo 40,00**	**Valor justo 30,00**
15 filmadoras	**Preço de custo 40,00**	**Valor justo 50,00**

A Loja sabe que terá de aplicar o princípio da prudência e as regras da Lei nº 6.404/76 para avaliação desses estoques, por isso, para fins de balanço, terá que mandar providenciar o seguinte lançamento:

a) Despesa com Ajuste de Estoques
a Estoque de Mercadorias R$ 1.100,00

b) Despesa com Ajuste de Estoques
a Provisão p/ Ajuste ao Valor Justo R$ 1.100,00

c) Estoque de Mercadorias
a Provisão p/ Ajuste ao Valor Justo R$ 2.050,00

d) Provisão p/ Ajuste ao Valor Justo
a Despesa com Ajuste de Estoques R$ 2.050,00

e) Despesa com Ajuste de Estoques
a Provisão p/ Ajuste ao Valor Justo R$ 450,00

A provisão para ajuste ao valor justo deve ser constituída apenas para os itens cujo valor justo seja *inferior* ao custo de aquisição (Lei n° 6.404/76, art. 183, II):

	Custo de aquisição		Valor justo	Provisão
gravadores	50 x 100,00 = 5.000,00	<	50 x 130,00 = 6.500,00	–
vitrolas	30 x 70,00 = 2.100,00	>	30 x 60,00 = 1.800,00	300,00
televisores P&B	100 x 28,00 = 2.800,00	<	100 x 32,00 = 3.200,00	–
televisores em cores	60 x 70,00 = 4.200,00	>	60 x 60,00 = 3.600,00	600,00
máquinas fotográficas	20 x 40,00 = 800,00	>	20 x 30,00 = 600,00	200,00
filmadoras	15 x 40,00 = 600,00	<	15 x 50,00 = 750,00	–
Total				1.100,00

36- (ATRFB/2009/Esaf) Determinada empresa, cujo exercício social coincide com o ano-calendário, pagou a quantia de R$ 1.524,00 de prêmio de seguro contra incêndio no dia 30 de setembro de 2007.

A apólice pertinente a essa transação cobre riscos durante o período de 1° de outubro de 2007 a 30 de setembro de 2008.

Considerando o princípio da competência de exercícios, o contador da empresa registrou o pagamento dos gastos na conta Seguros a Vencer.

No balanço patrimonial de 31 de dezembro de 2007, após as apropriações de praxe, o saldo desta conta, "Seguros a Vencer", deverá ser de

a) R$ 1.260,00.
b) R$ 381,00.
c) R$ 1.055,00.
d) R$ 1.172,20.
e) R$ 1.143,00.

No ano do pagamento a empresa lançou:

D - Seguros a Vencer (AC)
C - Caixa 1.524

A cobertura é válida por 12 meses a partir de 1° de outubro de 2007.

Dividindo o valor pago pelo período de cobertura da apólice, encontramos a cota mensal de seguro a ser apropriada ao resultado a cada mês coberto contra riscos: 1.524/12 meses = 127.

A cada mês transcorrido, uma cota deve ser apropriada:

D - Seguros Passivos
C - Seguros a Vencer 127

De 1° de outubro a 31 de dezembro de 2007 terão sido contabilizadas no resultado 3 cotas: 127 x 3 = 381. Assim, permanecerão na conta Seguros a Vencer as 9 cotas restantes: 127 x 9 = 1.143.

Seguros a Vencer	
1.524	127
	127
	127
1.143	

Seguros Passivos	
127	
127	
127	
381	

Caso a apropriação não fosse feita mês a mês, a empresa poderia contabilizar todas as cotas do ano apenas em dezembro:

D - Seguros Passivos
C - Seguros a Vencer 381

Seguros a Vencer

1.524	381
1.143	

Seguros Passivos

381	

37. (TFC/Esaf) Em 31.12.1999 a firma Dubitatia Ltda. fez a estimativa de que, provavelmente, perderia no ano seguinte R$ 670,00 no recebimento das duplicatas de sua emissão. Nessa mesma data havia saldo anterior de R$ 320,00 na conta Provisão para Devedores Duvidosos.

Considerando válida a expectativa de perda e corretos os cálculos efetuados, essa empresa deverá, para adequar seu balanço aos princípios contábeis, mandar fazer o seguinte lançamento:

a) Devedores Duvidosos	
a Provisão para Devedores Duvidosos	**350,00**
b) Provisão para Devedores Duvidosos	
a Duplicatas a Receber	**320,00**
c) Devedores Duvidosos	
a Provisão para Devedores Duvidosos	**670,00**
d) Devedores Duvidosos	
a Duplicatas a Receber	**670,00**
e) Devedores Duvidosos	
a Provisão para Devedores Duvidosos	**990,00**

Como a empresa necessita de 670,00 de provisão e há o saldo anterior de 320,00, o contabilista deve efetuar o lançamento complementar de 350,00.

Quando da constituição da provisão, o lançamento é este:

D - Devedores Duvidosos
C - Provisão para Devedores Duvidosos

Na utilização de provisão para a baixa de duplicatas incobráveis, lançamos:

D - Provisão para Devedores Duvidosos
C - Duplicatas a Receber

Se a provisão existente não for suficiente para a baixa do valor incobrável, devemos registrar o excesso como despesa:

D - Provisão para Devedores Duvidosos
D - Despesa com Duplicatas Incobráveis
C - Duplicatas a Receber

O critério de se constituir provisão para devedores duvidosos com base no percentual médio de perdas em anos anteriores não é admitido pelas normas internacionais.

38. (AFC/TCU/Esaf) A empresa S.A. Indústria e Comércio produz tornos metálicos e outras ferramentas industriais que são comercializados em operações de venda, tanto à vista como a prazo. Seu exercício financeiro coincide com o ano-calendário. Em 21 de dezembro de 1999 o diretor financeiro dessa empresa, que também é seu acionista, obteve na tesouraria um empréstimo de R$ 6.000,00, assinando uma promissória vencível em 25 do mês seguinte. No mesmo dia, esse diretor comprou a prazo algumas ferramentas, na própria loja da fábrica, assinando três notas promissórias de R$ 600,00, vencíveis a 60, 120 e 180 dias. As operações foram debitadas em Títulos a Receber.

Ao encerrar o exercício em 31 de dezembro do referido ano, deverá constar no balanço patrimonial dessa empresa a conta "Títulos a Receber" com saldo de

a) R$ 7.800,00 no ativo circulante.
b) R$ 7.800,00 no ativo não circulante realizável a longo prazo.
c) R$ 6.000,00 no ativo circulante.
d) R$ 6.000,00 no ativo circulante e de R$ 1.800,00 no ativo não circulante realizável a longo prazo.
e) R$ 1.800,00 no ativo circulante e de R$ 6.000,00 no ativo não circulante realizável a longo prazo.

O empréstimo a administrador ou acionista caracteriza crédito proveniente de negócio com pessoa ligada em operação não usual à exploração da atividade da companhia. Por isso a classificação do crédito, no valor de 6.000,00, deve ser feita no ativo não circulante realizável a longo prazo, qualquer que seja o prazo previsto para recebimento (Lei n° 6.404/76, art. 179, II).

Apesar de a venda das ferramentas ter sido feita a um diretor, como a operação é usual à exploração ~~da~~ atividade da companhia, a classificação do crédito deve ser de acordo com o prazo previsto para recebimento. Em virtude de as 3 promissórias, no total de 1.800,00, vencerem no exercício seguinte, a classificação será no ativo circulante.

39. (ISS-Recife/Esaf) O grupo de contas realizável a curto prazo, entre outras, é composto de:

a) Caixa, Contas a Receber e Estoques.
b) Contas a Receber, Estoques e Empréstimos a Sócios.
c) Contas a Receber, Estoques e Adiantamento a Empregados.
d) Estoques, Máquinas e Equipamentos e Duplicatas a Receber.
e) Contas a Receber, Estoques e Fornecedores.

Os direitos realizáveis a curto prazo (vale dizer, do ativo circulante) podem ser divididos em:

1 - direitos realizáveis reais (bens);

2 - direitos realizáveis pessoais (créditos).

As disponibilidades não são direitos realizáveis.

40. (ISS-Fortaleza/Esaf/2003) Um plano de contas possui variações técnicas, que indicam o tipo de código que deva ser utilizado, ou seja, existem quatro grandes grupos de contas, logo, recebem, normalmente os códigos 1, 2, 3 e 4. Na lista abaixo descrita, assinale a opção que informa a representação do código 1.1.11.10 – rubrica "Contas a Receber"

Código	**Rubricas**
1	**Ativo**
1.1	**Ativo Circulante**
1.1.10	**Disponibilidades**
1.1.11	**Direitos Realizáveis**
1.1.11.10	**Contas a receber**
1.1.11.20	**Estoques**

- **a) Conta.**
- **b) Elemento descritivo.**
- **c) Elemento informativo.**
- **d) Grande conta.**
- **e) Super conta.**

A análise da lista apresentada no problema pode ser feita conforme segue:

1	Ativo
1.1	Ativo Circulante – grupo
1.1.10	Disponibilidades – subgrupo
1.1.11	Direitos Realizáveis – subgrupo
1.1.11.10	Contas a receber – conta
1.1.11.20	Estoques – conta

41. (AFRFB/2009/Esaf) A diminuição do valor dos elementos do ativo será registrada periodicamente nas contas de:

- **a) provisão para perdas prováveis, quando corresponder à perda por ajuste ao valor provável de realização, quando este for inferior.**
- **b) depreciação, quando corresponder à perda do valor de capital aplicado na aquisição de direitos da propriedade industrial ou comercial.**
- **c) amortização, quando corresponder à perda de valor, decorrente da exploração de direitos cujo objeto sejam recursos minerais ou florestais, ou bens aplicados nessa exploração.**
- **d) exaustão, quando corresponder à perda de valor dos direitos que têm por objeto bens físicos sujeitos a desgaste ou perda de utilidade por uso, ação da natureza ou obsolescência.**
- **e) provisão para ajuste ao valor de mercado, quando corresponder à perda pelo ajuste do custo de aquisição ao valor de mercado, quando este for superior.**

Provisão para perdas prováveis: quando corresponder à perda por ajuste ao valor provável de realização, quando este for inferior.

Depreciação: quando corresponder à perda de valor dos direitos que têm por objeto bens físicos sujeitos a desgaste ou perda de utilidade por uso, ação da natureza ou obsolescência.

Amortização: quando corresponder à perda do valor de capital aplicado na aquisição de direitos da propriedade industrial ou comercial.

Exaustão: quando corresponder à perda de valor, decorrente da exploração de direitos cujo objeto sejam recursos minerais ou florestais, ou bens aplicados nessa exploração.

Provisão para ajuste ao valor de mercado: quando corresponder à perda pelo ajuste do custo de aquisição ao valor justo (de mercado), quando este for menor.

42. (ICMS-MS/FGV/2006) A Cia. Comercial Ju-Ju é uma empresa mercantil contribuinte do ICMS por movimentação econômica (alíquota = 20%), contribuinte do IR pelo lucro real (25%), contribuinte da contribuição social sobre o lucro líquido (10%), contribuinte de PIS e Cofins (2% e 8%, respectivamente), não contribuinte de IPI nem do ISS. (Observe que, para facilitar os cálculos, as alíquotas deste enunciado não correspondem às alíquotas verdadeiras. Portanto, considere as taxas apresentadas neste enunciado.)

Seu estoque inicial de mercadorias, em maio (01/05/2006), era composto por 100 unidades do produto "Felicidade" e estava avaliado pelo valor total de $ 1.000,00.

No dia 10/05/2006, a Cia. Comercial Ju-Ju adquiriu 100 unidades do produto "Felicidade". Os dados na nota fiscal de compra eram os seguintes:

– o fornecedor é um fabricante;

– a compra foi negociada FOB no estabelecimento do fornecedor (*free on board* no embarque);

– valor das mercadorias (com impostos) = $ 1.500,00 pelas 100 unidades;

– IPI sobre as mercadorias (10%), por fora;

– ICMS sobre as mercadorias (20%);

– PIS sobre as mercadorias (2%);

– Cofins sobre as mercadorias (8%);

– frete intermunicipal (com impostos) = $ 500,00;

– ICMS sobre o frete (20%);

– PIS sobre o frete (2%);

– Cofins sobre o frete (8%).

De acordo com a Instrução SRF nº 404/04 e com base, somente, nas informações deste enunciado, apure o custo unitário das mercadorias adquiridas em 10/05/2006, que foi lançado no estoque.

a) $ 14,00
b) $ 15,35
c) $ 15,50
d) $ 16,00
e) $ 21,50

Nota fiscal do vendedor

100 unidades x 15,00		1.500,00
IPI – 10%		150,00
ICMS já incluído – 20%	300,00	
PIS e Cofins já incluídos – 10%	150,00	
Total da nota fiscal		1.650,00

Nota fiscal de serviços do transportador (o transporte não foi feito pelo vendedor)

Serviços de transporte		500,00
ICMS já incluído – 20%	100,00	
PIS e Cofins já incluídos – 10%	50,00	
Total da nota fiscal		500,00

Apuração do custo de aquisição pelo comprador

Valor das mercadorias	1.650,00
Valor do frete	500,00
ICMS a recuperar (300 + 100)	(400,00)
PIS/Cofins a recuperar (1.500 + 150 + 500) 10%	(215,00)
Custo total de aquisição	1.535,00

Custo unitário = 1.535.00/100 = 15,35

Gabarito

01 - D
02 - D
03 - B
04 - C
05 - D
06 - E
07 - B
08 - A
09 - C
10 - E
11 - D
12 - A
13 - C
14 - E
15 - B
16 - A
17 - B
18 - D
19 - C
20 - A
21 - B
22 - D
23 - C
24 - D
25 - D
26 - D
27 - E
28 - C
29 - A
30 - B
31 - D
32 - E
33 - E
34 - D
35 - B
36 - E
37 - A
38 - E
39 - C
40 - A
41 - A
42 - B

Capítulo 22

Ativo não circulante

22.1 Composição do ativo não circulante

No ativo não circulante, são classificados os direitos realizáveis a longo prazo (vistos no capítulo 21) e os bens corpóreos e incorpóreos (direitos reais) de uso permanente, normalmente de propriedade da companhia.

O ativo não circulante é dividido em quatro subgrupos:

1 - realizável a longo prazo;

2 - investimentos;

3 - imobilizado;

4 - intangível.

22.1.1 Investimentos permanentes

Conforme o art. 179, inciso III, da Lei n° 6.404/76, são classificados como investimentos no ativo não circulante:

1 - as participações permanentes em outras sociedades;

2 - os direitos de qualquer natureza, não classificáveis no ativo circulante, e que não se destinem à manutenção da atividade da companhia ou da empresa.

As participações permanentes serão tratadas no capítulo seguinte.

22.1.1.1 Demais investimentos permanentes

A Lei das Sociedades por Ações estabelece que também são classificados no ativo não circulante, como investimentos, os direitos de qualquer natureza, não classificáveis no ativo circulante, e que não se destinem à manutenção da atividade da companhia ou da empresa. Esse item de investimentos recebe os ativos que não podem ser classificados em outros grupos e subgrupos. Na hipótese de o direito não se enquadrar em outra disposição da lei sobre a classificação dos elementos do ativo, ele deve ser incluído entre os demais investimentos.

São classificados como investimentos permanentes os imóveis fora de uso e os destinados à locação ou à futura expansão. A partir do momento em que haja a destinação desses imóveis para as atividades da companhia, eles devem ser reclassificados, passando para o imobilizado. Também são investimentos permanentes obras de arte, antiguidades, marcas e patentes fora de uso.

22.1.1.2 Propriedade para investimento

Nos termos do Pronunciamento Técnico CPC 28, propriedade para investimento é a propriedade (terreno ou edifício – ou parte de edifício – ou ambos) mantida (pelo proprietário ou pelo arrendatário em arrendamento financeiro) para auferir aluguel ou para valorização do capital ou para ambas, e não para:

1 - uso na produção ou fornecimento de bens ou serviços ou para finalidades administrativas; ou
2 - venda no curso ordinário do negócio.

Conforme o CPC 28, eis alguns exemplos de propriedades para investimento, classificadas no ativo não circulante investimento:

1 - terrenos mantidos para valorização de capital a longo prazo e não para venda a curto prazo no curso ordinário dos negócios;
2 - terrenos mantidos para futuro uso correntemente indeterminado (se a entidade não tiver determinado que usará o terreno como propriedade ocupada pelo proprietário ou para venda a curto prazo no curso ordinário do negócio, o terreno é considerado como mantido para valorização do capital);
3 - edifício que seja propriedade da entidade (ou mantido pela entidade em arrendamento financeiro) e que seja arrendado sob um ou mais arrendamentos operacionais;
4 - edifício que esteja desocupado, mas mantido para ser arrendado sob um ou mais arrendamentos operacionais;
5 - propriedade que esteja sendo construída ou desenvolvida para futura utilização como propriedade para investimento.

Não são propriedades para investimento, conforme o CPC 28:

1 - propriedade destinada à venda no decurso ordinário das atividades ou em vias de construção ou desenvolvimento para tal venda (ver Pronunciamento Técnico CPC 16 – Estoques), como por exemplo propriedade adquirida exclusivamente com vista à alienação subsequente no futuro próximo ou para desenvolvimento e revenda;
2 - propriedade em construção ou desenvolvimento por conta de terceiros (ver Pronunciamento Técnico CPC 17 – Contratos de Construção);
3 - propriedade ocupada pelo proprietário (ver Pronunciamento Técnico CPC 27), incluindo (entre outras coisas) propriedade mantida para uso futuro como propriedade ocupada pelo proprietário, propriedade mantida para desenvolvimento futuro e uso subsequente como propriedade ocupada pelo proprietário, propriedade ocupada por empregados (paguem ou não aluguéis a taxas de mercado) e propriedade ocupada pelo proprietário no aguardo de alienação;
4 - propriedade que é arrendada a outra entidade sob arrendamento financeiro.

22.1.1.3 Critérios de avaliação dos demais investimentos permanentes

> "Art. 183 - No balanço, os elementos do ativo serão avaliados segundo os seguintes critérios:

> ....
>
> IV - os demais investimentos, pelo custo de aquisição, deduzido de provisão para atender às perdas prováveis na realização do seu valor, ou para redução do custo de aquisição ao valor de mercado, quando este for inferior;
>
> ....
>
> § 1° Para efeitos do disposto neste artigo, considera-se valor justo:
>
> ....
>
> c) dos investimentos, o valor líquido pelo qual possam ser alienados a terceiros."

Os demais investimentos aos quais se refere o inciso IV do art. 183 são os indicados no art. 179, III, parte final, da Lei das Sociedades por Ações:

> "Art. 179 - ....
>
> ....
>
> III - ...e os direitos de qualquer natureza, não classificáveis no ativo circulante, e que não se destinem à manutenção da atividade da companhia ou da empresa;"

Apesar da omissão no texto da Lei n° 6.404/76, para integrarem os investimentos estes direitos também não podem ser classificáveis no ativo não circulante realizável a longo prazo.

Em relação aos demais investimentos permanentes, a mesma lei admite a provisão para perdas prováveis na realização do valor e a provisão para redução do custo de aquisição ao valor de mercado, quando este for inferior.

Quando é temporária a perda de valor dos demais investimentos permanentes, cabe a constituição de provisão para ajuste ao valor de mercado. Contudo, se a perda for permanente, deverá ser constituída provisão para perdas prováveis na realização do seu valor. Exemplo de perda permanente com os demais investimentos é uma obra pública que provoque a desvalorização de imóvel fora de uso nas atividades da companhia. É pouco provável que o proprietário consiga recuperar a perda de valor de seu imóvel em virtude, por exemplo, da construção de um viaduto ao lado de sua propriedade. Efeito idêntico pode provocar o surgimento de uma favela nas proximidades do imóvel. Nesses casos, não pode ser aplicada a depreciação, já que não se trata de perda de valor em função do uso, obsolescência ou ação da natureza.

Lançamento correspondente à perda permanente:

D - Despesa com Provisão
C - Provisão para Perdas Prováveis (retif. do ANC – Investimentos)

A edição de um plano econômico que retire dinheiro do mercado reduzirá sua liquidez e poderá provocar a diminuição temporária do valor de mercado de bens de preço elevado, como é o caso dos imóveis. Isso pode justificar a constituição de provisão para ajuste ao valor de mercado.

Lançamento correspondente à perda temporária:

D - Despesa com Provisão
C - Provisão para Ajuste ao Valor de Mercado (retif. do ANC – investimentos)

O "valor de mercado" para fins de ajuste (valor justo, ou seja, valor de mercado, desde que as partes negociantes estejam em condições de igualdade, sem favorecimentos) dos demais investimentos permanentes é o valor líquido pelo qual possam ser alienados a terceiros (valor líquido de realização). Vale dizer, do valor que se possa obter com a negociação dos bens, devem ser deduzidas comissões, taxas, impostos etc. necessários à transação.

22.1.2 Imobilizado

De acordo com a Lei n° 6.404/76, art. 179, inciso IV, com a redação da Lei n° 11.638/07, no ativo imobilizado classificam-se os direitos que tenham por objeto bens *corpóreos* destinados à manutenção das atividades da companhia ou da empresa ou exercidos com essa finalidade, inclusive os decorrentes de operações que transfiram à companhia os benefícios, riscos e controle desses bens. Esta parte final diz respeito, por exemplo, a bens dos quais a companhia tenha a posse com ânimo de proprietário, apesar de legalmente não ser seu dono, como ocorre no caso de imóvel em relação ao qual a sociedade já imitida na posse tenha uma promessa de compra.

O imobilizado representa os recursos aplicados em bens *corpóreos* utilizados na atividade da companhia, mas que não se destinam à comercialização ou à incorporação a produtos fabricados para a venda.

Os direitos classificados no imobilizado são exclusivamente os reais (bens). A partir da Lei n° 11.638/07, esse subgrupo é formado basicamente pelos bens corpóreos utilizados de forma permanente pela companhia. Os incorpóreos passaram a integrar o ativo intangível. São exemplos de bens classificáveis no ativo imobilizado:

Edificações
Terrenos
Máquinas e equipamentos
Móveis e utensílios
Instalações (elétricas, hidráulicas etc.)
Veículos
Ferramentas
Semoventes (animais de uso)
Equipamentos de informática (*hardwares*)
Estoques de peças e partes de reposição

Depreciação e Exaustão Acumuladas são contas retificadoras, de natureza credora. Não se confundem com as contas que registram os bens do imobilizado.

22.1.2.1 Critério para registro dos bens de uso permanente no imobilizado

Como regra, são registrados no imobilizado os bens de uso permanente de propriedade da companhia. Assim, não o integram os bens que estejam em uso pela empresa a título de locação, por exemplo. Entretanto, devem ser registrados no imobilizado os bens recebidos pela companhia em compra e venda com reserva de domínio ou alienação fiduciária em garantia. Nessas operações, enquanto não há a quitação do financiamento, os bens comprados não são de propriedade da companhia, muito embora estejam em sua posse direta. Considerados, porém, os Princípios de Contabilidade, a essência das transações deve prevalecer sobre seus aspectos formais (Resolução CFC n° 750/93). Por isso, tais bens devem ser registrados pela companhia em seu ativo imobilizado, pois a manutenção da propriedade com terceiros é apenas um artifício para garantir o recebimento do valor financiado na venda.

Nos termos das Normas Internacionais de Contabilidade (CPC 27), ativo imobilizado é o item tangível que:

1 - é mantido para uso na produção ou fornecimento de mercadorias ou serviços, para aluguel a outros, ou para fins administrativos; e
2 - se espera utilizar por mais de um período.

São os direitos que tenham por objeto bens corpóreos destinados à manutenção das atividades da entidade ou exercidos com essa finalidade, inclusive os decorrentes de operações que transfiram a ela os benefícios, os riscos e o controle desses bens.

22.1.2.2 Imobilizações em andamento

Classificados no ativo imobilizado, denominam-se imobilizações em andamento os bens que ainda estão em fase de aquisição ou produção para uso nas atividades da companhia, como por exemplo edificações em construção e importações em andamento.

22.1.2.3 Benfeitorias em propriedades de terceiros

Quando autorizada pelo proprietário, a companhia pode executar construções, restaurações, reformas, acréscimos etc. em bens de propriedade de terceiros, recebidos, por ela, em locação ou a título de empréstimo.

Caso haja o direito à restituição dos valores gastos com as benfeitorias em propriedade de terceiros, o correto é registrar o crédito correspondente no ativo circulante e/ou realizável a longo prazo.

Mesmo após a edição da Lei nº 11.638/07, diversos autores continuam a considerar que as benfeitorias em propriedade de terceiros devem ser classificadas no imobilizado. A justificativa apresentada é que, apesar de se tratar de bens incorpóreos (intangíveis) legalmente de propriedade alheia, a essência da transação deve prevalecer sobre a forma. É o mesmo raciocínio aplicado à classificação do arrendamento mercantil financeiro.

A prevalecer esse critério, que é defendido por muitos autores conceituados, as benfeitorias em propriedade de terceiros ficariam no imobilizado e sofreriam depreciação. Todavia, não se trata de matéria pacífica, pois os bens em questão são intangíveis. Assim, pode-se discutir que a melhor classificação seria no ativo não circulante intangível, sujeitando-se a amortização.

A legislação do IR admite como dedutível a amortização de benfeitorias em propriedade de terceiros (Regulamento do Imposto de Renda, art. 325, I, "d").

Devem ser registradas no imobilizado (ou intangível) as benfeitorias em propriedades de terceiros cujo valor não seja restituível e que se caracterizem como um ativo. É o caso de uma edificação construída em terreno alheio. Se o gasto feito se caracterizar como despesa, o mais adequado será efetuar o registro no resultado. É o caso da reforma sem acréscimo de área em edificação alugada.

Todavia, alguns autores entendem que o registro dos gastos não restituíveis com benfeitorias em propriedades de terceiros deve ser feito apenas no ativo imobilizado (ou intangível), independentemente da natureza dos gastos.

As benfeitorias em propriedade de terceiros registradas no imobilizado (ou intangível) devem ser depreciadas (ou amortizadas) no prazo previsto para utilização do bem de propriedade de terceiros ou no prazo em que possam ser usufruídos os gastos realizados, o que for menor. No caso de bens alugados, normalmente a depreciação (ou amortização) é processada no prazo previsto para a locação.

22.1.2.4 Custo de aquisição ou produção do imobilizado

Integram o custo de aquisição ou produção dos bens do imobilizado todos os gastos realizados até o momento em que eles possam ser utilizados nas atividades às quais se destinam, inclusive gastos com instalações. Exceção a esta regra são os impostos recuperáveis.

O ICMS incidente na operação de aquisição de bens para o imobilizado passou a ser recuperável a partir de novembro de 1996, com a edição da Lei Complementar n° 87/96 (Lei Kandir). O IPI incidente na operação de aquisição de bens para o imobilizado não é recuperável. Quando incluídos no regime não cumulativo de apuração, o PIS e a Cofins são tributos recuperáveis também em relação a bens do ativo imobilizado.

São computados como parte do custo do imobilizado os valores relativos aos bens adquiridos ou matérias-primas utilizadas, fretes, seguros, comissões, desembaraço de importação, impostos não recuperáveis, carga, descarga, armazenagem, instalação, montagem etc.

Na aquisição de equipamentos industriais, por exemplo, devem ser considerados todos os gastos incorridos até o momento em que o bem seja instalado para uso.

Exemplo: uma companhia adquiriu equipamento para uso no valor de 100.000, com 20% de ICMS e 10% de IPI, e pagou 500 a um prestador de serviços para a instalação.

Nessa aquisição, o ICMS é recuperável, em virtude do que dispõe a Lei Complementar n° 87/96, e incide também sobre o valor do IPI, pois o bem não é destinado à comercialização ou industrialização. O valor a ser lançado como custo de aquisição do equipamento é apurado da seguinte forma:

Valor do equipamento	100.000
IPI de 10%	10.000
Total da nota fiscal do fornecedor	110.000
Gasto com a instalação	500
Total gasto na aquisição do equipamento	110.500
ICMS de 20%, já incluído no preço da operação	22.000

Deste total, só não integra o custo de aquisição o valor do ICMS, que já está incluído no preço pago ao fornecedor e é imposto recuperável:

Total gasto na aquisição do equipamento	110.500
ICMS a recuperar	(22.000)
Custo de aquisição do equipamento	88.500

O valor lançado na conta que registra o equipamento deve ser de 88.500.

No caso da construção de uma edificação, são computados os gastos efetuados até o momento em que o imóvel possa ser legalmente ocupado, vale dizer, até a obtenção do habite-se.

22.1.2.5 Arrendamento mercantil (*leasing*)

O *leasing* ou arrendamento mercantil é uma operação de financiamento, que facilita ao empresário o acesso a bens de uso necessários ao funcionamento da empresa, sem que tenha de comprá-los imediatamente.

As operações de *leasing* são reguladas e fiscalizadas pelo Banco Central do Brasil.

Pelo contrato de *leasing*, uma instituição financeira concede ao arrendatário, por longo prazo, o direito de utilizar bens que ela adquiriu para esse fim, cobrando-lhe aluguel pelo uso e admitindo que, após o prazo de locação, ele exerça a opção de comprar os bens, mediante o pagamento do valor residual.

Exceto no caso do *leasing* operacional, o elemento essencial para a caracterização do arrendamento mercantil é a faculdade reservada ao arrendatário de adquirir, ao fim do contrato, os bens alugados. Se esta cláusula não existir, o contrato não será de *leasing*, e sim de simples locação.

O preço do aluguel no arrendamento mercantil é de valor superior ao da locação pura e simples, pois inclui parcela preço de compra dos bens arrendados. É admitida a prorrogação do prazo do contrato de arrendamento mercantil.

As três modalidades mais usuais de arrendamento mercantil são as seguintes:

1 - *leasing* financeiro;

2 - *leasing* operacional;

3 - *lease-back*.

Leasing Financeiro – o arrendador adquire bens para alugá-los, a fim de que o arrendatário os utilize, por prazo determinado, mediante o pagamento de prestações periódicas, e tenha a opção de comprá-los, ao fim do período de locação, por meio do pagamento de um valor residual. O valor estabelecido para o exercício da opção de compra é bem inferior ao valor de mercado do bem. Em geral, corresponde a um valor simbólico, uma vez que no valor pago durante o arrendamento está embutida uma parte do preço do bem, pois ele, provavelmente, será adquirido pelo arrendatário.

Leasing Operacional ou Renting – é um contrato de locação conjugada com assistência técnica quanto aos bens locados, como computadores, copiadoras, aviões. Não é essencial que haja a opção de compra. Normalmente, o *leasing* operacional envolve bens que o arrendatário não tem interesse de adquirir, em função, por exemplo, da rápida obsolescência ou da sua necessidade apenas pelo período de locação. Rege-se pelas regras da locação.

Lease-back – é quando a instituição financeira compra bens de uso permanente de determinada empresa, mas os deixa na posse da vendedora, a título de *leasing*, mediante cobrança de aluguel. Reserva-se ao arrendatário o direito de recompra dos bens.

22.1.2.5.1 Aspectos tributários do *leasing*

São consideradas custos ou despesas operacionais da pessoa jurídica arrendatária as contraprestações pagas ou creditadas por força do contrato de arrendamento mercantil, desde que o bem arrendado esteja relacionado intrinsecamente com a produção e comercialização dos bens e serviços.

Se não forem observados os requisitos da Lei n° 6.099/74, a operação de arrendamento será considerada de compra e venda para os efeitos tributários, sendo o seu preço o total das contraprestações pagas durante a vigência do arrendamento, acrescido da parcela paga a título de preço de aquisição (valor residual).

São admitidas como despesas dedutíveis do arrendador as cotas de depreciação do preço de aquisição do bem arrendado. A receita de arrendamento é tributável.

22.1.2.5.2 Aspectos contábeis do *leasing*

Ao dispor sobre o ativo imobilizado, a Lei n° 6.404/76, art. 179, IV, com a redação da Lei n° 11.638/07, estabelece que no ativo imobilizado classificam-se os direitos que tenham por objeto bens *corpóreos* destinados à manutenção das atividades da companhia ou da empresa ou exercidos com essa finalidade, *inclusive os decorrentes de operações que transfiram à companhia os benefícios, riscos e controle desses bens*. Esta parte final em itálico está sendo interpretada, inclusive pela CVM, como uma autorização da Lei das S/A para o registro do *leasing* financeiro como uma operação de compra financiada. Por essa ótica, o bem arrendado é contabilizado no ativo, enquanto a dívida é registrada no passivo pelo total das prestações a pagar. Além disso, a depreciação do bem é contabilizada pelo arrendatário.

Para fins do IR, agora o arrendatário terá de lançar o valor pago, a título de arrendamento financeiro, como exclusão do lucro real, desde que não computado no resultado.

Antes da Lei n° 11.638/07, o arrendatário registrava como despesa operacional os valores correspondentes ao período de locação do arrendamento mercantil financeiro. Isso se devia principalmente às vantagens, do ponto de vista tributário, do registro desses valores entre as despesas dedutíveis. Apenas após o exercício da opção de compra, o arrendatário contabilizava o bem em seu ativo, pelo valor residual. Isso contrariava o § 2° do art. 1° da Resolução CFC n° 750/93, segundo o qual, na aplicação dos Princípios de Contabilidade a situações concretas, a essência das transações deve prevalecer sobre seus aspectos formais.

Conforme as Normas Internacionais de Contabilidade (CPC 27), devem ser registrados no ativo não circulante imobilizado do arrendatário os bens arrendados decorrentes de operações que transfiram à companhia os benefícios, riscos e controle desses bens. Via de regra, é o que ocorre no arrendamento mercantil financeiro.

Eis alguns exemplos de situações que individualmente ou em conjunto levariam normalmente a que um arrendamento mercantil fosse classificado como financeiro:

1 - o arrendamento mercantil transfere a propriedade do ativo para o arrendatário no fim do prazo do arrendamento mercantil;

2 - o arrendatário tem a opção de comprar o ativo por um preço que se espera seja suficientemente mais baixo do que o valor justo à data em que a opção se torne exercível de forma que, no início do arrendamento mercantil, seja razoavelmente certo que a opção será exercida;

3 - o prazo do arrendamento mercantil refere-se à maior parte da vida econômica do ativo mesmo que a propriedade não seja transferida;

4 - no início do arrendamento mercantil, o valor presente dos pagamentos mínimos do arrendamento mercantil totaliza pelo menos substancialmente todo o valor justo do ativo arrendado; e

5 - os ativos arrendados são de natureza especializada de tal forma que apenas o arrendatário pode usá-los sem grandes modificações.

Conforme o Pronunciamento Técnico CPC 27, no começo do prazo de arrendamento mercantil, os arrendatários devem reconhecer, em contas específicas, os arrendamentos mercantis financeiros como ativos e passivos nos seus balanços por quantias iguais ao valor justo da propriedade arrendada ou, se inferior, ao valor presente dos pagamentos mínimos do arrendamento mercantil, cada um determinado no início do arrendamento mercantil.

A taxa de desconto a ser utilizada no cálculo do valor presente dos pagamentos mínimos do arrendamento mercantil é a taxa de juros implícita no arrendamento mercantil, se for praticável determinar essa taxa; se não for, deve ser usada a taxa incremental de financiamento do arrendatário. Quaisquer custos diretos iniciais do arrendatário são adicionados à quantia reconhecida como ativo.

Eis um exemplo extraído de prova elaborada pela Fundação Getúlio Vargas.

Em consonância com a Resolução CFC nº 1.141/08, determine o valor do passivo circulante da Cia. Alfa, empresa arrendatária, a ser apurado após o reconhecimento contábil do contrato de arrendamento mercantil firmado entre ela e a empresa arrendadora, segundo o qual a arrendatária se obriga a pagar 3 prestações anuais e iguais no valor unitário de R$ 5.400,00, mais o valor da opção de compra no montante de R$ 216,00 ao final do terceiro ano, juntamente com a última prestação anual. A arrendadora se obriga a entregar, nesse ato, o bem arrendado, equipamento utilizado pela arrendatária em suas operações normais.

1- o contrato foi firmado em 31/12/08;

2- a primeira prestação vence em 31/12/09 e todas as demais no dia 31 de dezembro dos anos subsequentes;

3- o valor de mercado do bem arrendado é R$ 11.500,00;

4- a taxa de juros implícita no contrato é de 20% ao ano;

5- o passivo circulante em 31/12/08, antes de o arrendamento ter sido reconhecido, era de R$ 11.000,00.

Durante o período de aplicação do arrendamento, considerando como saldo inicial o valor justo (valor justo), temos:

Ano	Saldo inicial (1)	Juros – 20% (2)	Soma 1 + 2 (3)	Prestações (4)	Saldo final = 3 – 4
2009	11.500	2.300	13.800	5.400	8.400
2010	8.400	1.680	10.080	5.400	4.680
2011	4.680	936	5.616	5.400	216

Em 2009, haverá juros de 2.300 (PC de 2008). Os encargos financeiros a transcorrer do não circulante, no balanço de 2008, são no valor de: 1.680 + 936 = 2.616.

Portanto, logo após o reconhecimento contábil do contrato de arrendamento, eis a situação da arrendatária:

Balanço em 31/12/08			
Ativo		*Passivo*	
Não Circulante		*Circulante*	
Imobilizado	11.500	Dívidas anteriores	11.000
		Arrendamentos a Pagar	5.400
		Encargos Financeiros a Transcorrer	(2.300)
			14.100
		Não Circulante	
		Arrendamentos a Pagar (5.400 x 2) + 216	11.016
		Encargos Financeiros a Transcorrer	(2.616)
			8.400

O ativo e o passivo relativos ao arrendamento estão reconhecidos por valor igual ao justo da propriedade arrendada (basta excluir o passivo anterior ao arrendamento, 11.000):

Ativo gerado pelo arrendamento		*Passivo gerado pelo arrendamento*	
Não Circulante		*Circulante*	
Imobilizado	11.500	Arrendamentos a Pagar	5.400
		Encargos Financeiros a Transcorrer	(2.300)
			3.100
		Não Circulante	
		Arrendamentos a Pagar (5.400 x 2) + 216	11.016
		Encargos Financeiros a Transcorrer	(2.616)
			8.400
		Total geral	11.500

22.1.2.6 Bens do imobilizado *versus* materiais de uso ou consumo

A legislação comercial e as Normas Internacionais de Contabilidade não estabelecem um critério objetivo que sirva para diferenciar os materiais de uso ou consumo, classificados normalmente no ativo circulante, dos bens do ativo fixo (imobilizado). Em virtude dessa omissão, têm sido adotadas, nos registros contábeis, as regras estabelecidas pela legislação do Imposto de Renda.

O Imposto de Renda estabelece que o custo de aquisição de bens do ativo fixo não poderá ser deduzido diretamente como despesa operacional, salvo se o bem adquirido tiver valor unitário não superior a R$ 326,61, ou prazo de vida útil que não ultrapasse 1 ano. Se o bem adquirido for de valor e vida útil superiores a esses limites, terá de ser registrado no imobilizado para posterior depreciação ou amortização. Por analogia, com base nessa determinação da legislação do Imposto de Renda, considera-se material de uso ou consumo aquele cujo valor não seja superior a R$ 326,61 ou cujo tempo de vida útil não ultrapasse 1 ano. Enquadram-se nessa regra os materiais de escritório ou expediente, limpeza, manutenção. Assim, bem do ativo fixo é aquele que, cumulativamente, tem valor superior a R$ 326,61 e vida útil superior a 1 ano.

Contabilmente, o procedimento mais adequado é lançar os materiais de uso ou consumo como estoque do ativo circulante. À medida que eles sejam consumidos, o valor correspondente deve ser transferido para o resultado.

Na aquisição dos materiais de uso ou consumo:

D - Estoque de Materiais de Uso ou Consumo
C - Caixa ou Contas a Pagar

Quando do consumo desses bens:

D - Despesas com Materiais de Uso ou Consumo
C - Estoque de Materiais de Uso ou Consumo

Entretanto, se a quantidade de material adquirido não for relevante, é admissível o seu registro diretamente como custo ou despesa.

A Lei Complementar n° 122/06 prevê que somente darão direito de crédito do ICMS as mercadorias destinadas ao uso ou consumo do estabelecimento nele entradas a partir de 1° de janeiro de 2011. A Lei Complementar n° 87/96 estabelecia que o ICMS incidente nessas operações seria recuperável a partir de 1° de janeiro de 1998. Entretanto, a data de entrada em vigor do direito à recuperação desse imposto nas operações com bens para uso ou consumo vem sendo adiado sistematicamente. O ICMS incidente nas operações de aquisição de bens para o ativo fixo passou a ser recuperável, no limite de 1/48 por mês, por determinação da Lei Complementar n° 87/96 (Lei Kandir).

22.1.2.7 Gastos com reparos, conservação ou substituição

Segundo a legislação do Imposto de Renda, os gastos incorridos com reparos, conservação ou substituição de partes ou peças de bens do ativo imobilizado, de que resulte aumento de vida útil superior a 1 ano, devem ser incorporados ao valor do bem para fins de depreciação do novo valor contábil. Ao contrário da substituição, normalmente os gastos com reparos e conservação não afetam de forma relevante a vida útil de um bem.

Por exemplo, certa companhia apresentava uma máquina, no ativo imobilizado, com as seguintes características:

Máquina	10.000
Depreciação Acumulada	(6.000)
Valor contábil	4.000
Tempo de vida útil remanescente	4 anos

A substituição de determinadas peças, no valor de 3.000, provocou o aumento da vida útil da máquina em 5 anos.

Na contabilização desses fatos, primeiro deve ser baixada a depreciação acumulada da máquina:

D - Depreciação Acumulada
C - Máquinas 6.000

Em seguida, devemos adicionar o valor gasto com a substituição das peças à conta que registra a máquina:

D - Máquinas
C - Caixa ou Contas a Pagar 3.000

Com isso, a máquina passou a apresentar o saldo de 7.000 e será depreciada com base no tempo de vida útil após a substituição das peças, 9 anos (4 anos de vida útil remanescente, mais 5 anos agregados pela substituição das peças).

22.1.2.8 Critérios de avaliação do ativo imobilizado

Após a Lei nº 11.638/07, no caso do imobilizado, a Lei das Sociedades por Ações admite apenas o ajuste por depreciação e exaustão.

Não é aplicável a ele ajuste ao valor de mercado ou ao valor justo (exceto no caso de ajustes de avaliação patrimonial), nem provisão para perdas prováveis na realização do seu valor, ainda que comprovadamente sejam perdas permanentes.

A depreciação deve ser registrada pela pessoa que suportar o encargo econômico da perda de valor, de acordo com as condições de propriedade, posse ou uso do bem. No caso dos bens alugados, por exemplo, a depreciação é registrada pelo locador, cabendo ao locatário registrar a despesa de aluguel.

Em qualquer hipótese, o montante acumulado das quotas de depreciação não pode ultrapassar o custo de aquisição ou produção do bem.

O valor não depreciado dos bens sujeitos à depreciação que se tornarem imprestáveis ou caírem em desuso deve ser reduzido do ativo imobilizado, baixando-se os bens. Esta é uma hipótese de insubsistência do ativo, registrada como despesa.

A depreciação é aplicável somente aos bens corpóreos que sofram perda de valor em virtude:

1 - do uso;
2 - da ação da natureza; ou
3 - da obsolescência.

De acordo com as circunstâncias, a depreciação é registrada a partir do momento em que o bem é instalado, posto em serviço ou está em condições de produzir.

No caso de bens que só possam ser utilizados após a instalação, é ela que determina o início da depreciação. É o caso dos equipamentos industriais, em relação aos quais há a presunção de entrada em uso após a instalação.

Se o bem pode ser empregado sem a necessidade de instalação, a depreciação é computada a partir do momento em que ele é posto em uso, como é o caso dos veículos.

Os projetos florestais destinados à exploração dos respectivos frutos, como é o caso dos pomares, estão sujeitos a depreciação a partir da época em que se encontram em condições de produzir, o que se caracteriza pela possibilidade de colheita.

Não se confundem a depreciação de projetos florestais destinados à exploração dos frutos e a exaustão de recursos florestais. A exaustão é relativa ao corte e consequente esgotamento dos recursos, e os projetos florestais para extração de frutos sofrem depreciação em razão do tempo de vida útil de exploração por meio das colheitas.

22.1.2.8.1 Depreciação de edificações

Em relação à depreciação de edifícios e construções, devem ser observadas as seguintes regras:

1 - a depreciação deve ser registrada a partir da conclusão da obra e do início da utilização do bem;

2 - o valor das edificações deve estar destacado do valor do custo de aquisição do terreno, admitindo-se o destaque baseado em laudo pericial.

A legislação do Imposto de Renda não admite depreciação relativa a:

1 - terrenos, salvo em relação aos melhoramentos ou construções;
2 - prédios ou construções não alugados nem utilizados pelo proprietário na produção dos seus rendimentos ou que sejam destinados à revenda;
3 - bens que normalmente aumentam de valor com o tempo, como obras de arte e antiguidades;
4 - bens para os quais haja registro de exaustão.

Normalmente, a depreciação é registrada mediante a aplicação de taxa anual sobre o custo de aquisição dos bens depreciáveis, devendo ser ajustada proporcionalmente no caso de período de apuração inferior ao exercício social, como acontece com os bens postos em uso após o início do exercício e na baixa de bens antes do encerramento do exercício. Pode ser apropriada em quotas mensais, dispensado o ajuste da taxa proporcionalmente ao número de dias para bens postos em funcionamento ou baixados no curso do mês (qualquer fração pode ser computada como um mês).

22.1.2.8.2 Bens utilizados na exploração de recursos minerais e florestais

Não foi feliz o legislador quando fixou, no art. 183, § 2°, "c", da Lei n° 6.404/76, que os bens aplicados na exploração de recursos minerais e florestais estão sujeitos a exaustão. A legislação do Imposto de Renda dá melhor interpretação ao assunto, estabelecendo que a quota de depreciação, registrável em cada período de apuração, dos bens aplicados exclusivamente na exploração de minas, jazidas e florestas, cujo período de exploração total seja inferior ao tempo de vida útil desses bens, poderá ser determinada, opcionalmente, em função do prazo da concessão ou do contrato de exploração ou, ainda, do volume da produção de cada período de apuração e sua relação com a possança conhecida da mina ou dimensão da floresta explorada.

O Imposto de Renda achou mais sensato vincular a depreciação dos bens usados na exploração de recursos minerais e florestais à forma de exploração desses recursos, em vez de determinar que eles sofram exaustão.

22.1.2.8.3 Determinação do tempo de vida útil

Nos termos do CPC 27, os benefícios econômicos futuros incorporados no ativo são consumidos pela entidade principalmente por meio do seu uso. Porém, outros fatores, tais como obsolescência técnica ou comercial e desgaste normal enquanto o ativo permanece ocioso, muitas vezes dão origem à diminuição dos benefícios econômicos que poderiam ter sido obtidos do ativo. Desse modo, todos os seguintes fatores são considerados na determinação da vida útil de um ativo:

1 - uso esperado do ativo que é avaliado com base na capacidade ou produção física esperadas do ativo;
2 - desgaste físico normal esperado, que depende de fatores operacionais tais como o número de turnos durante os quais o ativo será usado, o programa de reparos e manutenção e o cuidado e a manutenção do ativo enquanto estiver ocioso;

3 - obsolescência técnica ou comercial proveniente de mudanças ou melhorias na produção, ou de mudança na demanda do mercado para o produto ou serviço derivado do ativo;

4 - limites legais ou semelhantes no uso do ativo, tais como as datas de término dos contratos de arrendamento mercantil relativos ao ativo.

Ainda conforme o CPC 27, a vida útil de um ativo é definida em termos da utilidade esperada do ativo para a entidade. A política de gestão de ativos da entidade pode considerar a alienação de ativos após um período determinado ou após o consumo de uma proporção específica de benefícios econômicos futuros incorporados no ativo. Por isso, a vida útil de um ativo pode ser menor do que a sua vida econômica. A estimativa da vida útil do ativo é uma questão de julgamento baseado na experiência da entidade com ativos semelhantes.

De acordo com o Regulamento do Imposto de Renda, RIR/99, art. 310, §§, a Secretaria da Receita Federal do Brasil publicará periodicamente o prazo de vida útil admissível, em condições normais ou médias, para cada espécie de bem, ficando assegurado ao contribuinte do imposto o direito de computar a quota efetivamente adequada às condições de depreciação de seus bens, desde que faça prova dessa adequação, quando adotar taxa diferente.

No caso de dúvida, o contribuinte ou autoridade lançadora do imposto poderá pedir perícia do Instituto Nacional de Tecnologia, ou de outra entidade oficial de pesquisa científica ou tecnológica, prevalecendo os prazos de vida útil recomendados por essas instituições, enquanto esses prazos não forem alterados por decisão administrativa superior ou por sentença judicial, baseadas, igualmente, em laudo técnico idôneo.

Quando o registro do imobilizado for feito por conjunto de instalação ou equipamentos, sem especificação suficiente para permitir aplicar diferentes taxas de depreciação de acordo com a natureza do bem e o contribuinte do Imposto de Renda não tiver elementos para justificar as taxas médias adotadas para o conjunto, será obrigatória a utilização das taxas aplicáveis aos bens de maior vida útil que integram o conjunto, o que provocará menor valor para as cotas de depreciação.

22.1.2.8.4 Depreciação de bens usados

Pelas regras do Imposto de Renda, a taxa de depreciação de bens adquiridos usados é fixada tendo em vista o maior dos seguintes prazos:

1 - a metade da vida útil admissível para o bem adquirido novo;

2 - o restante da vida útil, considerada esta em relação à primeira instalação para utilização do bem.

Consideremos a compra de um equipamento que já tivesse 4 anos de uso. O tempo de vida útil normal desse bem quando novo era de 10 anos. Portanto, a metade da vida útil para o equipamento, se fosse adquirido novo, é de 5 anos, e o tempo de vida útil remanescente, de 6 anos. Para cálculo da depreciação, prevalece o maior dos dois prazos: 6 anos.

22.1.2.8.5 Depreciação acelerada contábil

A depreciação acelerada contábil consiste em se lançar contabilmente parcela de depreciação adicional àquela que é registrada com base no tempo de vida útil normal.

A depreciação acelerada contábil é aplicável exclusivamente a bens móveis.

De acordo com a legislação do imposto de Renda, podem ser adotados em relação aos bens móveis, em função do número de horas diárias de operação, os seguintes coeficientes de depreciação acelerada:

1 - um turno de oito horas........................1,0;

2 - dois turnos de oito horas.....................1,5;

3 - três turnos de oito horas......................2,0.

Uma indústria que utilize máquina em 2 turnos de 8 horas, com taxa anual de depreciação de 10% e valor de 10.000, pode apurar a depreciação da seguinte forma:

Depreciação normal: 10.000 x 10% =	1.000
Coeficiente de depreciação acelerada	x 1,5
Depreciação contábil total	1.500

O coeficiente de depreciação acelerada contábil é aplicado sobre o valor da depreciação normal. Portanto, a utilização do bem em apenas um turno de oito horas não gera depreciação acelerada contábil, uma vez que o coeficiente de multiplicação, nesse caso, é igual a 1. Na hipótese de 2 turnos de 8 horas, a depreciação acelerada contábil (o valor acrescido a título de depreciação) é de 50% da depreciação normal. No caso de 3 turnos de 8 horas, acrescentam-se 100%.

22.1.2.8.6 Depreciação acelerada incentivada

A depreciação acelerada incentivada tem como finalidade incentivar a implantação, renovação ou modernização de instalações e equipamentos.

Consiste em, de acordo com a legislação do Imposto de Renda e nos casos nela previstos, permitir que o contribuinte antecipe a dedução da depreciação no cálculo do lucro real.

Esse tipo de depreciação não é lançado contabilmente, devendo ser escriturado no Livro de Apuração do Lucro Real – Lalur.

22.1.3 Intangível

Conforme o Pronunciamento Técnico CPC 04, para ser registrado como intangível, um ativo precisa atender aos seguintes requisitos: ser identificável, controlado e gerador de benefícios econômicos futuros, que podem incluir a receita da venda de produtos ou serviços, redução de custos ou outros benefícios resultantes do uso do ativo pela entidade.

Um ativo é intangível quando:

1 - pode ser destacado do patrimônio da companhia e vendido, transferido, licenciado, alugado ou trocado;

2 - resulta de direitos contratuais ou legais; ou
3 - decorre de ágio pago por expectativa de rentabilidade futura *(goodwill)* em transação entre partes independentes.

A princípio, são reconhecidos no ativo os bens intangíveis adquiridos de terceiros. As marcas, clientela, ponto comercial etc. gerados pela própria companhia não devem ser lançados contabilmente.

Nos termos do artigo 183, VI, da Lei nº 6.404/76, com a redação da Lei nº 11.638/07, no intangível são classificados os direitos que tenham por objeto bens *incorpóreos* (imateriais) destinados à manutenção da companhia ou exercidos com essa finalidade, inclusive o fundo de comércio adquirido (*goodwill* adquirido).

Os bens classificados no intangível devem ser avaliados pelo custo incorrido na aquisição deduzido do saldo da respectiva conta de amortização, que é relativa à perda de valor de bens incorpóreos utilizados nas atividades da companhia, cuja existência tenha duração limitada ou prazo legal ou contratualmente limitado. Seu cálculo leva em consideração o tempo durante o qual o bem incorpóreo pode ser explorado economicamente, podendo ser:

1 - estabelecido em lei que regule os direitos sobre o bem incorpóreo;
2 - fixado no contrato por intermédio do qual seja adquirido o bem incorpóreo;
3 - decorrente da natureza do bem, quando sua existência ou duração for limitada.

As patentes, por exemplo, têm prazo de exploração fixado em lei; as concessões de serviços públicos podem ter prazo de exploração estabelecido em contrato; os programas de computador têm duração limitada pela obsolescência.

A taxa anual de amortização de bens do intangível é fixada tendo em vista o número de anos restantes de existência dos bens incorpóreos.

A título de exemplo, estão sujeitos a amortização:

1 - patentes de invenção, fórmulas e processos de fabricação, direitos autorais, licenças, autorizações ou concessões;
2 - direitos sobre bens que, nos termos da lei ou contrato que regule a concessão de serviço público, devem reverter ao poder concedente, ao fim do prazo da concessão, sem indenização;
3 - custo de aquisição, prorrogação ou modificação de contratos e direitos de qualquer natureza, inclusive de exploração de fundos de comércio.

São exemplos de bens classificáveis no ativo intangível:

Programas de computador (*softwares*)
Marcas de propaganda
Patentes de fabricação de produtos
Direitos de exploração de recursos minerais
Direitos de exploração de recursos florestais

Concessões obtidas de serviços públicos
Direitos autorais
Linhas telefônicas
Ponto comercial
Direitos de franquia

22.1.4 Diferido

O subgrupo ativo diferido foi extinto pela Medida Provisória nº 449/08, a qual, no entanto, admite que seu saldo existente em 31 de dezembro de 2008 que, pela sua natureza, não possa ser alocado a outro subgrupo de contas, permaneça no ativo sob essa classificação até sua completa amortização, sujeito à análise sobre a recuperação.

Em que pese a MP citada admitir a reclassificação de valores existentes no diferido para outro subgrupo do ativo, como por exemplo o intangível, essa não deve ser a regra aplicável. Em razão das características próprias das despesas diferidas, que as diferenciam dos outros ativos, o mais adequado é a sua manutenção no ativo não circulante, no subgrupo diferido, até a sua total amortização. Portanto, apesar de extinto, o subgrupo diferido ainda pode ser apresentado no balanço, até que seja plenamente amortizado.

Muito embora, legalmente, as despesas diferidas fossem equiparadas a um ativo incorpóreo, de fato, eram apenas despesas mantidas no ativo até o momento da amortização. Ao contrário dos bens incorpóreos do ativo intangível, o ativo diferido não podia ser destacado do patrimônio da companhia e vendido, transferido, licenciado, alugado ou trocado, pois, efetivamente, não era um ativo.

De acordo com a redação já revogada do art. 179, inciso V, da Lei nº 6.404/76, no diferido eram classificadas apenas:

1 - despesas pré-operacionais; e

2 - gastos de reestruturação que contribuíssem, efetivamente, para o aumento do resultado de mais de um exercício social e que não configurassem tão somente uma redução de custos ou acréscimo na eficiência operacional.

Na nova legislação os gastos que antes eram apropriados ao diferido agora integram de imediato o resultado, como despesas. É o caso inclusive das despesas pré-operacionais e dos juros pagos ou creditados a acionistas na fase de implantação.

22.1.5 Exaustão

A exaustão é referente à diminuição do valor aplicado na aquisição de direitos de exploração de recursos minerais e florestais em virtude da efetiva exploração. No caso de minerais, a exaustão é determinada com base no volume de recursos extraídos em relação à possança conhecida da mina. Porém, se o prazo de concessão for menor do que o prazo previsto para o esgotamento dos recursos, a exaustão deverá ser calculada em função do prazo de concessão.

Consideremos que uma companhia extratora de minérios tenha obtido por 100.000, mediante concessão da União, o direito de exploração de recursos minerais pelo prazo de 15 anos. O total estimado de recursos (possança) é de 10 toneladas e o prazo estimado de efetiva exploração é de 6 anos.

Se, no primeiro ano, tivermos a extração de 2 toneladas de recursos minerais, a exaustão será calculada da seguinte forma:

$$\frac{\text{Recursos extraídos}}{\text{Possança}} =$$

$$\frac{2 \text{ toneladas}}{10 \text{ toneladas}} = 0{,}2 \text{ ou } 20\%$$

100.000 x 20% = 20.000

A exaustão do 1° ano, no valor de 20.000, foi calculada com base no volume de extração. Nesse exemplo, antes de ser alcançado o fim do prazo de concessão, os recursos minerais já terão sido esgotados.

Conforme a legislação do Imposto de Renda, mesmo quando o cálculo da perda de valor dos direitos de exploração de recursos minerais for feito com base no prazo contratual, o registro deverá ser efetuado a título de exaustão. O legislador não adotou critério igual ao utilizado para os recursos florestais, cuja perda de valor pode ser registrada a título de exaustão ou amortização, conforme o caso.

A exaustão acumulada pode ser classificada no imobilizado, se o bem sujeito à perda de valor em virtude da exploração for da própria companhia (exemplo: exaustão de uma floresta de propriedade da companhia), ou no intangível, caso o bem seja de propriedade de terceiros (exemplos: exploração de recursos minerais ou florestais cuja propriedade seja da União).

Este último caso é o mais usual.

22.1.6 Análise da recuperação do imobilizado e intangível

A principal finalidade das alterações provocadas na Lei das Sociedades por Ações pela Lei nº 11.638/07 e MP nº 449/08 é harmonizar a legislação brasileira com os padrões contábeis internacionais, como se depreende do § 5º do art. 177 da Lei das S.A.:

> "Art. 177..........................
>
> ....
>
> § 5º As normas expedidas pela Comissão de Valores Mobiliários a que se refere o § 3º deste artigo deverão ser elaboradas em consonância com os padrões internacionais de contabilidade adotados nos principais mercados de valores mobiliários."

Entre as principais inovações da Lei nº 11.637/07 está a análise da recuperabilidade, agora prevista no art. 183 da Lei nº 6.404/76:

> "Art. 183..........................
>
> ....
>
> § 3º A companhia deverá efetuar, periodicamente, análise sobre a recuperação dos valores registrados no imobilizado e no intangível, a fim de que sejam:
>
> I – registradas as perdas de valor do capital aplicado quando houver decisão de interromper os empreendimentos ou atividades a que se destinavam ou quando comprovado que não poderão produzir resultados suficientes para recuperação desse valor; ou

> II – revisados e ajustados os critérios utilizados para determinação da vida útil econômica estimada e para cálculo da depreciação, exaustão e amortização."

Da análise da recuperabilidade do imobilizado e do intangível podem resultar os seguintes efeitos:

1 - registro como perda de capital do valor, parcial ou total, de bens do imobilizado ou do intangível, quando interrompidos os empreendimentos ou atividades a que estão vinculados ou comprovada a irrecuperabilidade de seus valores;

2 - revisão e ajuste dos critérios de fixação do tempo de vida útil aplicado para fins de depreciação, exaustão e amortização. A desvalorização de um ativo pode indicar, por exemplo, que a vida útil remanescente, o método de depreciação, amortização e exaustão ou o seu valor residual devem ser revisados e ajustados.

A análise da recuperabilidade visa a assegurar que os ativos não estejam registrados contabilmente por um valor superior àquele passível de ser recuperado por seu uso ou por venda. Assim, caso existam evidências claras de que ativos estão avaliados por valor não recuperável no futuro, deve-se imediatamente reconhecer a desvalorização por meio da constituição de provisão para perdas.

22.1.6.1 Definições

Nos termos do CPC 01 – Redução ao Valor Recuperável de Ativos, *valor recuperável* de um ativo ou de uma unidade geradora de caixa é o maior valor entre o valor líquido de venda de um ativo e seu valor em uso. Desse modo, se o valor líquido de venda de um ativo é de 50.000,00 e o seu valor em uso, de 40.000,00, então seu valor recuperável será de 50.000,00, o maior dos dois.

Valor líquido de venda é o valor a ser obtido pela venda de um ativo ou de uma unidade geradora de caixa em transações em bases comutativas, entre partes conhecedoras e interessadas, menos as despesas estimadas de venda.

Valor de venda (no mercado)	100.000,00
Despesas de venda	(20.000,00)
Valor líquido de venda	80.000,00

Valor em uso é o valor presente de fluxos de caixa futuros estimados, que devem resultar do uso de um ativo ou de uma unidade geradora de caixa. Assim, um equipamento que ainda possa ser mantido em uso por 2 anos, gerando anualmente receitas de 5.000,00 e gastos de 4.0000,00, o que resulta em lucro de 1.000,00, terá valor presente de seus fluxos de caixa futuros de:

1° ano – 1.000/1,1 =	909,09
2° ano – 1.000/1,21 =	826,45
	1.735,54

Despesas de venda ou de baixa são despesas incrementais diretamente atribuíveis à venda ou à baixa de um ativo ou de uma unidade geradora de caixa, exceto as despesas financeiras e de impostos sobre o resultado gerado.

Perda por desvalorização é o valor pelo qual o valor contábil de um ativo ou de uma unidade geradora de caixa excede seu valor recuperável.

Valor recuperável	7.000,00
Valor contábil do ativo	(10.000,00)
Perda por desvalorização	(3.000,00)

D - Despesa com Provisão para Perda (resultado)
C - Provisão para Perda por Desvalorização (retif. do não circulante) 3.000,00

Valor contábil é o valor pelo qual um ativo está reconhecido no balanço depois da dedução de toda respectiva depreciação, amortização ou exaustão acumulada e provisão para perdas.

Custo de aquisição do ativo	20.000,00
Depreciação acumulada	(12.000,00)
Provisão para perda	(2.000,00)
Valor contábil	6.000,00

Depreciação, amortização e exaustão é a alocação sistemática do valor depreciável, amortizável e exaurível de ativos durante sua vida útil.

Valor depreciável, amortizável e exaurível é o custo de um ativo, ou outra base que substitua o custo nas demonstrações contábeis, menos seu valor residual.

Custo de aquisição do ativo	10.000,00
Valor residual	(1.000,00)
Valor depreciável	9.000,00

Valor residual é o valor estimado que uma entidade obteria pela venda do ativo, após deduzir as despesas estimadas de venda, caso o ativo já tivesse a idade e a condição esperadas para o fim de sua vida útil. Dessa forma, após sua integral depreciação, o valor contábil do bem será igual ao seu valor residual.

Vida útil é:

1 - o período de tempo no qual a entidade espera usar um ativo; ou

2 - o número de unidades de produção ou de unidades semelhantes que a entidade espera obter do ativo.

Unidade geradora de caixa é o menor grupo identificável de ativos que gera as entradas de caixa, em grande parte independentes das entradas de caixa de outros ativos ou de grupos de ativos. Exemplos: máquina, equipamento, mina, estrada de ferro, floresta.

Ativos corporativos são ativos, exceto ágio por expectativa de rentabilidade futura (*goodwill*), que contribuem, mesmo que indiretamente, para os fluxos de caixa futuros, tanto da unidade geradora de caixa sob revisão, quanto da de outras unidades geradoras de caixa.

Mercado ativo é um mercado em que todas as seguintes condições existem:

1 - os itens transacionados no mercado são homogêneos;

2 - vendedores e compradores com disposição para negociar são encontrados a qualquer momento para efetuar a transação; e

3 - os preços estão disponíveis para o público.

22.1.6.2 Ativo desvalorizado

Um ativo está desvalorizado quando seu valor contábil excede seu valor recuperável. A entidade deve avaliar, no mínimo ao fim de cada exercício social, se há alguma indicação de que um ativo possa ter sofrido desvalorização. Se houver alguma indicação, a entidade deve estimar o valor recuperável do ativo.

22.1.7 Ativo não circulante mantido para venda

O Pronunciamento Técnico CPC 31 estabelece que a entidade deve classificar um ativo não circulante como mantido para venda se o seu valor contábil vai ser recuperado, principalmente, por meio de transação de venda em vez do uso contínuo. Para que esse seja o caso, o ativo ou o grupo de ativos mantido para venda deve estar disponível para venda imediata em suas condições atuais, sujeito apenas aos termos que sejam habituais e costumeiros para venda de tais ativos mantidos para venda. Com isso, a sua venda deve ser altamente provável, o que se caracteriza quando o nível hierárquico de gestão apropriado está comprometido com o plano de venda do ativo, além de ter sido iniciado um programa firme para localizar um comprador e concluir o plano. Além disso, o ativo mantido para venda deve ser efetivamente colocado à venda por preço que seja razoável em relação ao seu valor justo corrente. Ainda, como regra, deve-se esperar que a venda se qualifique como concluída em até um ano a partir da data da classificação, e as ações necessárias para concluir o plano devem indicar que é improvável que possa haver alterações significativas no plano ou que o plano possa ser abandonado.

O CPC 31 exige que os ativos que satisfazem aos critérios de classificação como mantidos para venda sejam:

1 - mensurados pelo menor entre o valor contábil até então registrado e o valor justo menos as despesas de venda, e que a depreciação ou a amortização desses ativos cesse;
2 - apresentados separadamente no balanço patrimonial e que os resultados das operações descontinuadas sejam apresentados separadamente na demonstração do resultado.

A entidade deve apresentar o ativo não circulante classificado como mantido para venda separadamente dos outros ativos no balanço patrimonial:

Ativo
Ativo circulante
Ativos não circulantes mantidos para venda
Ativo não circulante

Os passivos de grupo de ativos classificado como mantido para venda devem ser apresentados separadamente dos outros passivos no balanço patrimonial. Esses ativos e passivos não devem ser compensados nem apresentados em um único montante. Além disso, a entidade deve apresentar separadamente qualquer receita ou despesa acumulada reconhecida diretamente no patrimônio líquido (outros resultados abrangentes) relacionada a um ativo não circulante ou a um grupo de ativos classificado como mantido para venda.

Questões comentadas

01. Os juros pagos ou creditados a acionistas na fase de implantação de uma empresa devem ser registrados no

- **a) resultado.**
- **b) ativo não circulante realizável a longo prazo.**
- **c) passivo não circulante.**
- **d) patrimônio líquido.**
- **e) passivo circulante.**

Na nova legislação as despesas pré-operacionais e os juros pagos ou creditados a acionistas na fase de implantação, que eram registrados no ativo diferido, devem ser apropriados ao resultado, como despesa.

02. A depreciação

- **a) alcança todos os bens do ativo não circulante.**
- **b) é calculada em função da vida útil dos bens do imobilizado sujeitos a desgaste pelo uso.**
- **c) registra, como despesa do exercício da aquisição, os gastos com inversões do ativo não circulante.**
- **d) representa um fundo criado pela empresa para possibilitar a aquisição de um bem de reposição.**
- **e) visa a apropriar, como custo do período, a parcela de desvalorização de bens do ativo não circulante.**

A depreciação atinge os bens materiais do ativo imobilizado (e eventualmente também do subgrupo investimentos) sujeitos a perda de valor em razão do uso, ação da natureza ou obsolescência. Sobre o valor de aquisição do bem, é aplicada a taxa de depreciação, calculada em função do seu tempo de vida útil. Para os efeitos contábeis, em regra o bem sofre depreciação a partir do mês em que é posto em uso, sendo o valor correspondente lançado como despesa do período:

Despesa de Depreciação
a Depreciação Acumulada

03. Determinada empresa adquiriu uma máquina em janeiro de X1, que foi posta em funcionamento no mesmo mês.

Sabendo-se que:

– a taxa de depreciação adotada foi de 20% ao ano;
– o valor de aquisição da máquina foi de 220.000;
– a depreciação é contabilizada ao fim de cada mês;
– a máquina foi vendida por 200.000 em julho de X4;

pode-se afirmar que o valor contábil da máquina, em 31.12.X3, era de

a) 220.000.
b) 134.000.
c) 112.000.
d) 88.000.
e) 80.000.

O bem começou a ser depreciado a partir do mês em que foi posto em funcionamento. Deste mês, janeiro de X1, até a data em que se pede o seu valor contábil, dezembro de X3, tivemos 3 anos. A taxa de depreciação anual é de 20%. Logo, a depreciação a cada ano será de: 220.000 x 20% = 44.000. Em 3 anos de depreciação, teremos: 44.000 x 3 anos = 132.000, que é o valor da depreciação acumulada. O valor contábil é a diferença entre o custo de aquisição do bem e a sua depreciação acumulada:

Máquina	220.000
(-) Depreciação acumulada	(132.000)
Valor contábil	88.000

04. Um veículo adquirido em janeiro de X2 por 250.000 foi vendido em dezembro de X4 por 140.000.

Sabendo-se que:

– a empresa adotava a taxa de depreciação de 20% a.a. sobre o valor de aquisição do bem;

– a depreciação era contabilizada ao fim de cada mês,

pode-se afirmar que o resultado da operação de venda foi de

a) prejuízo de 10.000.
b) lucro de 40.000.
c) prejuízo de 40.000.
d) lucro de 110.000.
e) prejuízo de 110.000.

O bem foi utilizado durante 3 anos: de janeiro de X2 a dezembro de X4. A depreciação anual é de: 250.000 x 20% = 50.000. Ao fim dos 3 anos, a depreciação acumulada era de: 20% x 3 anos = 60%, tendo o valor de 150.000.

Veículo	250.000
Depreciação acumulada	(150.000)
Valor contábil	100.000
Preço de venda	140.000
Valor contábil	(100.000)
Lucro	40.000

05. (TRF/Esaf) Em primeiro de outubro de 2001, a Ameriflores Ltda. adquiriu um veículo usado por R$ 23.000,00, pagando 60% à vista.

O carro fora comprado novo pelo ora vendedor pela quantia de R$ 27.000,00, há um ano e meio, e contabilizado com valor residual de R$ 12.000,00.

A depreciação considera a previsão normal do Fisco para a vida útil de veículos (cinco anos).

Em 31 de dezembro do mesmo ano, em relação ao referido veículo, pode-se afirmar que

a) a conta Depreciação Acumulada desse veículo terá saldo de R$ 5.650,00.
b) o valor contábil do veículo, no comprador, é de R$ 22.450,00.
c) a operação de compra deu ao vendedor um lucro de R$ 4.100,00.
d) a operação de compra deu ao vendedor uma perda de R$ 500,00.
e) o valor contábil do veículo, no comprador, é de R$ 21.850,00.

Como se trata de veículo usado, a depreciação deveria ser calculada com base na vida útil restante quando da aquisição (3,5 anos), que era superior à metade da vida útil do bem quando novo (2,5 anos). No entanto, a banca ignorou esse fato.

Conforme o enunciado, a vida útil do veículo é de 5 anos (60 meses). A depreciação acumulada do bem é equivalente ao período de outubro a dezembro de 2001: 3 meses. Logo, a depreciação acumulada de 2001 é de: 23.000 x 3/60 = 1.150.

Veículo	23.000,00
Depreciação Acumulada	(1.150,00)
Valor contábil	21.850,00

06. (TRF/Esaf) A empresa Belmont S/A adquiriu um equipamento por R$ 27.000,00 e gastou mais R$ 3.000,00 para sua instalação.

Após certo tempo, a empresa vendeu à vista o equipamento por R$ 12.000,00. Nessa época, a conta Depreciação Acumulada tinha saldo de R$ 15.000,00.

O lançamento correto para registrar o fato acima citado deve ser o que segue:

a) Diversos		
a Equipamentos		
Caixa	**R$ 12.000,00**	
Depreciação Acumulada	**R$ 15.000,00**	**R$ 27.000,00**

b) Equipamentos		
a Diversos		
a Caixa	**R$ 12.000,00**	
a Depreciação Acumulada	**R$ 15.000,00**	**R$ 27.000,00**

c) Diversos		
a Diversos		
Equipamentos	**R$ 27.000,00**	

Gastos de Instalação	**R$ 3.000,00**	**R$ 30.000,00**
a Caixa	**R$ 12.000,00**	
a Depreciação Acumulada	**R$ 18.000,00**	**R$ 30.000,00**

d) Diversos		
a Equipamentos		
Caixa	**R$ 12.000,00**	
Depreciação Acumulada	**R$ 15.000,00**	
Perda de Capital	**R$ 3.000,00**	**R$ 30.000,00**

e) Diversos		
a Diversos		
Caixa	**R$ 12.000,00**	
Depreciação Acumulada	**R$ 18.000,00**	**R$ 30.000,00**
a Equipamentos	**R$ 27.000,00**	
a Gastos de Instalação	**R$ 3.000,00**	**R$ 30.000,00**

O custo de aquisição do equipamento deve incluir o gasto com a sua instalação.

Equipamento	30.000,00
Depreciação Acumulada	(15.000,00)
Valor contábil	15.000,00

Em razão de o equipamento ter sido vendido por preço abaixo do valor contábil, houve prejuízo:

Preço de venda	12.000,00
Valor contábil	(15.000,00)
Perda de capital	(3.000,00)

07. (INSS/Esaf) Em 31 de agosto de 2002, no ativo imobilizado da firma Nor-Noroeste constavam as contas Máquinas e Equipamentos e Depreciação Acumulada de Máquinas e Equipamentos, com saldos, respectivamente, devedor de R$ 9.000,00 e credor de R$ 3.000,00.

Estas contas representavam apenas uma máquina, comprada por R$ 5.400,00, e um equipamento, comprado por R$ 3.600,00, simultaneamente, tempos atrás.

A máquina e o equipamento foram depreciados contabilmente na mesma proporção e não sofreram correção monetária nem baixas durante o período.

Ao fim do dia, o gerente informa à diretoria que já havia fixado o preço de venda do equipamento, na forma solicitada. Recebeu, então, a contra-ordem para oferecer um desconto comercial de 10% sobre o aludido preço, suficiente para não constar na demonstração do resultado nem ganhos nem perdas de capital com a alienação desse equipamento.

A alienação não será tributada e os centavos serão abandonados.

Com base nas informações acima, podemos dizer que o preço de venda fixado para o equipamento foi de

a) R$ 2.310,00.
b) R$ 2.333,00.
c) R$ 2.640,00.
d) R$ 2.667,00.
e) R$ 2.772,00.

Máquina	5.400,00
Depreciação Acumulada – 1/3	(1.800,00)
Valor contábil	3.600,00

Equipamento	3.600,00
Depreciação Acumulada – 1/3	(1.200,00)
Valor contábil	2.400,00

No caso do equipamento, o preço de venda menos o desconto de 10% sobre esse preço deve apresentar valor igual ao contábil:

Valor Contábil = Preço de Venda – 10% do Preço de Venda

Portanto, sendo "V" igual ao preço de venda, temos:

$2.400,00 = V - 0,1V$

$2.400,00 = 0,9V$

$V = 2.666,67$

08. (AFRF/Esaf/Adaptada) Apresentamos abaixo cinco frases relacionadas com o ativo não circulante, sendo quatro verdadeiras e apenas uma falsa. Assinale a opção que contém a assertiva errada.

a) Depreciação é a importância correspondente à diminuição do valor dos bens do ativo, resultante do desgaste pelo uso, ação da natureza e obsolescência.
b) Exaustão é a importância correspondente à diminuição do valor dos recursos naturais, minerais e florestais, resultante de sua exploração.
c) Amortização é a importância correspondente à recuperação do capital aplicado na aquisição de direitos, cuja existência ou exercício tenha duração limitada.
d) Reparos são serviços que recolocam o ativo em condições normais de operação e que adicionam vida útil ao ativo, não sendo considerados despesas do exercício.
e) Manutenção refere-se a serviços regulares e periódicos efetuados para prevenir contra a necessidade constante de reparos ou consertos e que não adicionam vida útil ao ativo e são considerados despesas do exercício.

Em regra reparos e consertos não adicionam vida útil relevante ao ativo. Por isso, os gastos com reparos e consertos são registrados como despesas operacionais.

A Lei n° 6.404/76, art. 183, § 2°, define depreciação, amortização e exaustão.

A alternativa C reproduz o conceito de amortização do art. 324 do Regulamento do Imposto de Renda:

> "Art. 324. Poderá ser computada, como custo ou encargo, em cada período de apuração, a importância correspondente à recuperação do capital aplicado, ou dos recursos aplicados em despesas que contribuam para a formação do resultado de mais de um período de apuração".

09. (AFRF/Esaf) A empresa Mine Max S/A tinha apenas uma máquina, comprada há 8 anos, mas muito eficiente. No balanço de 31.12.01, essa máquina constava com saldo devedor de R$ 15.000,00, sem considerar a conta de depreciação acumulada, contabilizada com resíduo de 20%.

Pois bem, essa máquina tinha vida útil de 10 anos, iniciada em primeiro de janeiro, e foi vendida em 30 de junho de 2002, causando uma perda de capital de 30% sobre o preço alcançado na venda.

Faça os cálculos necessários para apurar o valor obtido na referida venda, assinalando-o entre as opções abaixo.

a) R$ 2.340,00.
b) R$ 3.360,00.
c) R$ 3.692,31.
d) R$ 3.780,00.
e) R$ 4.153,85.

O valor residual é a parte do custo de aquisição à qual não se aplica a depreciação.

Até 31.12.01, a máquina acumulava 8 anos de uso. Tendo sido vendida em junho de 2002, ela sofreu depreciação por 8 anos e 6 meses.

Máquina	15.000,00
20% do valor residual	(3.000,00)
Valor depreciável da máquina	12.000,00

Depreciação acumulada (8,5 anos = 85%)	(10.200,00)

Máquina	15.000,00
Depreciação Acumulada	(10.200,00)
Valor contábil	4.800,00

Preço de Venda = Valor Contábil – 30% do Preço de Venda

Valor Contábil = 130% do Preço de Venda

4.800,00 = 130% do Preço de Venda

Preço de Venda = 4.800,00/1,3 = 3.692,31

10. (AFRF/Esaf/Adaptada) A empresa Desmontando S/A vendeu o seu ativo não circulante, à vista, por R$ 100.000,00. Dele constavam apenas uma mina de carvão e um trator usado. A mina teve custo original de R$ 110.000,00 e o trator foi comprado por R$ 35.000,00 há exatos quatro anos.

Quando da aquisição da mina, a capacidade total foi estimada em 40 toneladas de minérios com extração prevista para dez anos. Agora, já passados quatro anos, verificamos que foram extraídas, efetivamente, 20 toneladas.

O trator vendido tem sido depreciado pelo método linear com vida útil prevista em dez anos, com valor residual de 20%.

Considerando que a contabilização estimada da amortização desses ativos tem sido feita normalmente, podemos afirmar que a alienação narrada acima deu origem, em termos líquidos, a ganhos de capital no valor de

a) **R$ 10.200,00.**
b) **R$ 21.200,00.**
c) **R$ 20.200,00.**
d) **R$ 13.000,00.**
e) **R$ 24.000,00.**

A resposta apresentada para esta questão pela banca nos parece equivocada.

Na hipótese de recursos minerais, o cálculo da exaustão deve considerar os recursos efetivamente extraídos, exceto quando o prazo de concessão dos direitos de exploração for inferior ao prazo previsto para o efetivo esgotamento dos recursos. Esta afirmação está de acordo com a Lei n° 6.404/76, art. 183, § 2°, alínea "c", e com o Decreto n° 3.000/99, art. 330, § 2° (Regulamento do IR).

Na solução da questão, a banca examinadora computou o prazo de 4 anos (equivalente a 40% do tempo previsto para a extração), em vez do percentual de recursos efetivamente explorados: 20t/40t = 0,5 ou 50%.

Mina	110.000,00
Exaustão Acumulada – 40%	(44.000,00)
Valor contábil	66.000,00

Trator	35.000,00
Valor residual de 20%	(7.000,00)
Valor depreciável do trator	28.000,00
Depreciação acumulada – 40%	(11.200,00)

Trator	35.000,00
Depreciação Acumulada	(11.200,00)
Valor contábil	23.800,00

A depreciação acumulada do trator é relativa a 4 anos.

Com base no entendimento da banca, o resultado apurado na venda foi o seguinte:

Preço de venda	100.000,00
Mina – valor contábil	(66.000,00)
Trator – valor contábil	(23.800,00)
Ganho de capital	10.200,00

11. (AFRF/Esaf/Adaptada) Assinale a opção que apresenta afirmativa incorreta.

a) Reservas de capital representam, genericamente, acréscimo ao patrimônio líquido que não transitam pela conta de resultado da companhia nem são provenientes de ajustes de avaliação patrimonial.

b) Reservas de lucros representam, genericamente, a retenção de parcelas provenientes de ganhos, com o objetivo de preservar o patrimônio líquido de uma sociedade.

c) A depreciação dos bens representa a diminuição de seu valor em consequência do desgaste pelo uso, ação da natureza ou obsolescência.

d) Reservas de lucros representam, genericamente, a retenção de parcelas provenientes dos ganhos da entidade, com o objetivo de preservar o patrimônio líquido para posterior destinação.

e) Um imóvel que a diretoria não tem intenção de vender e que é alugado a terceiros, por não ter emprego na exploração da atividade da empresa, deve ser classificado como ativo imobilizado.

O imóvel da alternativa E é classificado no subgrupo investimentos, do ativo não circulante. A Lei das Sociedades por Ações estabelece que também são classificados no ativo não circulante, como investimentos, os direitos de qualquer natureza, não classificáveis no ativo circulante (nem no realizável a longo prazo), e que não se destinem à manutenção da atividade da companhia ou da empresa.

Este item de investimentos recebe os ativos que não podem ser classificados em outros grupos e subgrupos.

São classificados como investimentos permanentes os imóveis fora de uso e os imóveis destinados à locação ou à futura expansão. A partir do momento em que haja a destinação desses bens para as atividades da companhia, eles devem ser reclassificados, passando para o imobilizado. Também são investimentos permanentes obras de arte, antiguidades, marcas e patentes fora de uso.

A alternativa C, apesar de tecnicamente incorreta, porque não menciona que os bens sujeitos a depreciação devem ser materiais, reproduz o conceito do art. 305 do Regulamento do Imposto de Renda: "Art. 305. Poderá ser computada, como custo ou encargo, em cada período de apuração, a importância correspondente à diminuição do valor dos bens do ativo resultante do desgaste pelo uso, ação da natureza e obsolescência normal".

12. (AFRF/Esaf) A empresa Zucata S/A, que negocia com máquinas usadas, em 30 de abril, promoveu uma venda dos seguintes itens:

um trator de seu estoque de vendas, vendido por R$ 35.000,00;
um *jeep* de seu imobilizado, vendido por R$ 25.000,00; e
um imóvel de sua propriedade, vendido por R$ 70.000,00.

A operação de venda não sofrerá nenhum gravame fiscal, a não ser de Imposto de Renda sobre eventuais lucros ao fim do ano e que serão calculados naquela ocasião.

Os dados para custeamento da transação foram os seguintes:

– o trator foi adquirido por R$ 28.000,00, tem vida útil de 10 anos e já estava na empresa há dois anos e meio;

– o *jeep* foi adquirido por R$ 20.000,00, tem vida útil de 8 anos e já estava na empresa há dois anos;

– o imóvel foi adquirido por R$ 80.000,00, tem uma edificação equivalente a 40% do seu valor, com vida útil estimada em 25 anos e já estava na empresa há dez anos.

Considerando essas informações, podemos afirmar que, na operação de venda, a Zucata alcançou um lucro global de

a) R$ 26.200,00.
b) R$ 26.000,00.
c) R$ 21.000,00.
d) R$ 19.800,00.
e) R$ 14.000,00.

Trator – os bens do estoque de vendas não sofrem depreciação.

Receita da venda	35.000,00
Custo de aquisição	(28.000,00)
Lucro	7.000,00

Jeep

Custo de aquisição	20.000,00
Depreciação acumulada (25% x 20.000,00)	(5.000,00)
Valor contábil	15.000,00

Receita da venda	25.000,00
Valor contábil	(15.000,00)
Lucro	10.000,00

Sendo a vida útil do *jeep* de 8 anos, a depreciação anual é de 100%/8 anos = 12,5%. Logo, em 2 anos de uso, temos: 12,5% x 2 anos = 25%.

Imóvel – o terreno não sofre depreciação.

Custo de aquisição	80.000,00
Valor do terreno – 60%	(48.000,00)
Valor da edificação – 40%	32.000,00
Depreciação acumulada (40% x 32.000)	(12.800,00)
Valor contábil da edificação	19.200,00

A depreciação da edificação foi calculada à taxa anual de: 100%/25 anos = 4% ao ano. Como havia 10 anos que o bem estava na empresa: 4% x 10 anos = 40% de depreciação acumulada.

Valor do terreno	48.000,00
Valor contábil da edificação	19.200,00
Valor contábil do imóvel	67.200,00

Receita da venda do imóvel	70.000,00
Valor contábil do imóvel	(67.200,00)
Lucro	2.800,00

Soma dos lucros apurados:

Lucro na venda do trator	7.000,00
Lucro na venda do *jeep*	10.000,00
Lucro na venda do imóvel	2.800,00
Total	19.800,00

13. (AFRF/Esaf) A empresa Zola estava desmontando seu parque operacional e, para isto, efetuou as seguintes operações:

a) vendeu, à vista, por R$ 3.000,00 uma máquina adquirida por R$ 4.000,00 e que já fora depreciada em 70%;

b) baixou do acervo patrimonial um guindaste comprado por R$ 5.000,00, já depreciado em 80%; e

c) alienou por R$ 2.000,00 um cofre, com valor contábil de R$ 3.000,00, embora já depreciado em 25%.

No período não houve incidência de correção monetária e as operações não sofreram tributação.

Considerando apenas as transações citadas, podemos dizer que a empresa Zola incorreu em

a) custos de R$ 13.000,00.
b) custos de R$ 4.450,00.
c) lucros de R$ 550,00.
d) perdas de R$ 2.600,00.
e) perdas de R$ 200,00.

Máquina

Custo de aquisição	4.000,00
Depreciação acumulada – 70%	(2.800,00)
Valor contábil	1.200,00

Receita da venda	3.000,00
Valor contábil	(1.200,00)
Lucro	1.800,00

Guindaste

Custo de aquisição	5.000,00
Depreciação acumulada (80%)	(4.000,00)
Valor contábil	(1.000,00)

Como não houve receita apurada na baixa, o valor contábil do guindaste foi registrado como perda de capital.

Cofre

Receita da venda	2.000,00
Valor contábil	(3.000,00)
Prejuízo	(1.000,00)

Resultados relativos aos 3 bens:

Lucro na venda da máquina	1.800,00
Prejuízo na baixa do guindaste	(1.000,00)
Prejuízo na venda do cofre	(1.000,00)
Perdas líquidas	(200,00)

14. (AFRF/Esaf) A Cia. Poços & Minas possui uma máquina própria de sua atividade operacional, adquirida por R$ 30.000,00, com vida útil estimada em 5 anos e depreciação baseada na soma dos dígitos dos anos em quotas crescentes.

A mesma empresa possui também uma mina custeada em R$ 60.000,00, com capacidade estimada de 200 mil kg, exaurida com base no ritmo de exploração anual de 25 mil kg de minério.

O usufruto dos dois itens citados teve início na mesma data. As contas jamais sofreram correção monetária.

Analisando tais informações, podemos concluir que, ao fim do terceiro ano, essa empresa terá no balanço patrimonial, em relação aos bens referidos, o valor contábil de:

a) R$ 34.500,00.

b) R$ 40.500,00.

c) R$ 49.500,00.

d) R$ 55.500,00.

e) R$ 57.500,00.

Máquina

Pelo método de *Cole*, no cálculo da depreciação consideramos a soma dos dígitos dos anos que correspondem ao tempo de vida útil do bem. Como a máquina tem vida útil de 5 anos, a soma dos dígitos é igual a 15:

$$1 + 2 + 3 + 4 + 5 = 15$$

Conforme esse método, a depreciação é apropriada de acordo com as frações correspondentes a cada um dos 5 anos da vida útil do bem:

$$\frac{1}{15} + \frac{2}{15} + \frac{3}{15} + \frac{4}{15} + \frac{5}{15} = \frac{15}{15}$$

Considerando o critério de cotas crescentes, no primeiro ano, teremos 1/15 de 30.000,00, no segundo, 2/15 de 30.000,00, e assim sucessivamente, até o último ano, quando a depreciação será de 5/15 de 30.000,00.

No caso da máquina, a soma das frações dos 3 primeiros anos é igual a 6/15. Portanto, a depreciação acumulada da máquina ao fim do terceiro ano era de 6/15 de 30.000,00 = 12.000,00.

Custo de aquisição da máquina	30.000,00
Depreciação acumulada – 6/15	(12.000,00)
Valor contábil	18.000,00

Mina

A exaustão é de 25.000kg por ano. Logo, em 3 anos: 25.000kg x 3 anos = 75.000kg.

$$60.000,00 \times \frac{75.000}{200.000} = 22.500,00$$

Custo da mina	60.000,00
Exaustão acumulada	(22.500,00)
Valor contábil	37.500,00

Soma dos valores contábeis:

Valor contábil da máquina	18.000,00
Valor contábil relativo aos recursos minerais	37.500,00
	55.500,00

15. (Bacen/Esaf) A empresa industrial Aços & Móveis adquiriu uma máquina por R$ 12.000,00, instalando-a para funcionar a partir de 01/08/1998. Tal máquina tem vida útil prevista para produzir 240.000 peças. A capacidade produtiva da empresa Aços & Móveis é de 30.000 peças anuais.

Tendo funcionado estritamente dentro do planejado nos anos de 1998, 1999 a 2000, e contabilizado o coeficiente 1,2 de depreciação acelerada no ano 1999, podemos dizer que:

a) a depreciação acumulada até o final de 1999 foi de R$ 2.425,00.
b) a depreciação acumulada no balanço de 2000 foi de R$ 3.300,00.
c) o encargo de depreciação em 1999 foi de R$ 1.500,00.
d) para vender essa máquina em 30 de junho de 2001, ganhando R$ 1.000,00, o preço deveria ser de R$ 6.100,00.
e) o valor depreciável da máquina em 31/12/2001 será de R$ 6.900,00.

A depreciação por peça foi de: R$ 12.000,00/240.000 peças = R$ 0,05.

Considerando a depreciação anual de 30.000 peças, podemos elaborar o seguinte demonstrativo:

Ano	Nº de Peças	Depreciação por Peça	Coeficiente de Depreciação	Depreciação do Ano	Depreciação Acumulada	Valor Contábil
1998	12.500	0,05	–	625,00	625,00	11.375,00
1999	30.000	0,05	1,2	1.800,00	2.425,00	9.575,00
2000	30.000	0,05	–	1.500,00	3.925,00	8.075,00
2001	30.000	0,05	–	1.500,00	5.425,00	6.575,00

A depreciação de 1998 é equivalente a 5 meses e a 12.500 peças, considerando-se que a máquina foi instalada para uso em 01.08.1998: 30.000 x 5/12 x 0,05 = 625,00.

16. (TRF/Esaf) A empresa Andaraqui S/A possui no ativo imobilizado um imóvel adquirido por R$ 65.000,00 e móveis e utensílios adquiridos por R$ 20.000,00. O desgaste desses bens é contabilizado anualmente, calculado pelo método da linha reta.

No encerramento do exercício, em 31.12.01, o imóvel completou exatos oito anos de uso e os móveis apenas quatro anos. A vida útil do imóvel (edificação) foi estimada em 25 anos e a dos móveis e utensílios em 10 anos. Os saldos não sofreram baixas, reavaliação, nem correção monetária.

O custo do terreno equivale a 60% do imóvel. Com as informações supra-alinhadas, feitos os cálculos corretos, podemos dizer que no balanço de 31.12.01, a depreciação acumulada de imóveis e de móveis e utensílios estará com saldo credor de

- a) **R$ 4.600,00.**
- b) **R$ 14.720,00.**
- c) **R$ 16.320,00.**
- d) **R$ 18.400,00.**
- e) **R$ 28.800,00.**

O terreno não está sujeito a depreciação e tem valor equivalente a 60% do custo do imóvel. Logo, a edificação tem valor correspondente a 40% do valor total do imóvel:

Imóvel	
Terreno – 60% x 65.000	39.000,00
Edificação – 40% x 65.000	26.000,00
	65.000,00

Edificação	26.000,00
Depreciação Acumulada (8/25 x 26.000)	(8.320,00)
Valor contábil da edificação	17.680,00

Móveis e Utensílios	20.000,00
Depreciação Acumulada (40% = 4 anos)	(8.000,00)
Valor contábil dos móveis e utensílios	12.000,00

Depreciação Acumulada – Edificação	8.320,00
Depreciação Acumulada – Móveis e Utensílios	8.000,00
	16.320,00

17. (ICMS-PI/Esaf) O fabricante de duas máquinas importadas, destinadas ao mesmo trabalho e nas mesmas condições de operação, informou que a vida esperada de utilização econômica de cada uma era de cinco anos, aproximadamente. A primeira, que custou R$ 4.000,00, entrou em operação no dia primeiro de abril e a segunda, que custou R$ 5.000,00, entrou em operação no dia primeiro de julho do mesmo ano. Levando-se em conta os dados acima, podemos afirmar que:

- a) **no balanço de encerramento do exercício social relativo ao período de aquisição das máquinas o saldo da conta de Depreciação Acumulada relativa às referidas máquinas registra o valor de R$ 900,00.**
- b) **em função da informação dada pelo fabricante de que a vida útil de cada máquina era de cinco anos é admissível o registro da depreciação, no ano da aquisição, no montante de R$ 1.800,00.**
- c) **no balanço de encerramento do exercício social subsequente ao período de aquisição das máquinas o saldo da conta de Depreciação Acumulada relativa às referidas máquinas registra o valor de R$ 2.900,00.**
- d) **a empresa adquirente deve, obrigatoriamente, providenciar laudo expedido pelo representante do fabricante, corroborando a informação relativa ao período esperado de utilização das máquinas.**
- e) **somente após a entrada em funcionamento da segunda máquina a empresa poderá iniciar o registro de depreciação do conjunto, isto é, da associação da primeira máquina com a segunda.**

O tempo de vida útil das máquinas é de 5 anos (depreciação anual de 20%). No ano de aquisição, a primeira máquina foi depreciada no período de abril a dezembro: 9/12 x 20% x 4.000,00 = 600,00. E a segunda máquina foi depreciada no período de julho a dezembro: 6/12 x 20% x 5.000,00 = 500,00.

Ao fim do ano 2, a situação das máquinas seria:

	Valor de Custo	Depreciação Ano 1	Depreciação Ano 2	Depreciação Acumulada
Máquina 1	4.000,00	600,00	800,00	1.400,00
Máquina 2	5.000,00	500,00	1.000,00	1.500,00
Total	9.000,00	1.100,00	1.800,00	2.900,00

18. (ICMS-MS/Esaf) A empresa Alfa encerra seu balanço em 31 de dezembro de cada ano. No dia 10 de janeiro de 2001 adquiriu da empresa Beta uma máquina industrial usada, cuja vida útil remanescente foi estimada em 5 anos.

Sabe-se que a empresa Beta adquiriu este equipamento para instalação em seu parque industrial em 01 de janeiro de 1998. O valor pelo qual a empresa Alfa adquiriu a máquina foi de R$ 750,00. Seu valor residual é de R$ 50,00.

Com estas considerações, podemos afirmar que o valor da depreciação anual a ser contabilizada em 31 de dezembro de 2001, pelo método da linha reta será de

a) **R$ 140,00.**
b) **R$ 150,00.**
c) **R$ 280,00.**
d) **R$ 300,00.**
e) **R$ 700,00.**

A depreciação é calculada sobre o custo de aquisição, deduzido o valor residual:

Custo de aquisição	750,00
Valor residual	(50,00)
Valor sujeito a depreciação	700,00

Valor residual é a parcela do custo de aquisição que não está sujeita a depreciação. Quando o bem for totalmente depreciado, seu valor contábil será igual ao valor residual.

A depreciação anual é de: 700,00/5 anos = 140,00 por ano.

Método da linha reta é o mesmo que método linear, em que a depreciação é equivalente a uma cota constante para cada um dos anos do tempo de vida útil do bem.

19. (TCE-ES/Esaf) Certa empresa adquiriu uma máquina industrial por R$ 4.000,00, financiada em 60 meses e depreciável em cinco anos, com valor residual atribuído em R$ 1.000,00. Após três anos completos de uso, a máquina foi vendida por R$ 2.200,00 à vista.

Sabendo-se que a depreciação dessa máquina era feita pelo Método de *Cole*, em forma decrescente, sem a imputação de nenhuma correção monetária, ao examinar o assunto chegaremos à conclusão de que:

a) o encargo de depreciação no segundo exercício foi de R$ 800,00.
b) a depreciação acumulada ao fim do segundo exercício foi de R$ 1.200,00.
c) a depreciação acumulada ao fim do terceiro exercício foi de R$ 1.800,00.
d) o valor contábil da máquina por ocasião da venda era de R$ 2.200,00.
e) a operação de venda da máquina rendeu um lucro de R$ 1.200,00.

Valor residual é a parte do valor do bem que não sofre depreciação. Assim, ao fim da contabilização da depreciação da máquina, ela ainda apresentará um valor contábil equivalente ao seu valor residual.

Máquina	4.000,00
Valor residual	(1.000,00)
Valor sujeito a depreciação	3.000,00

Pelo Método de *Cole*, consideramos a soma dos dígitos dos anos que correspondem ao tempo de vida útil do bem. Como a máquina tem vida útil de 5 anos, a soma dos dígitos é igual a 15:

$$1 + 2 + 3 + 4 + 5 = 15$$

Segundo esse método, a depreciação é apropriada de acordo com as frações correspondentes a cada um dos 5 anos da vida útil do bem:

$$\frac{1}{15} + \frac{2}{15} + \frac{3}{15} + \frac{4}{15} + \frac{5}{15} = \frac{15}{15}$$

Se fosse considerado o critério de cotas crescentes, no primeiro ano, teríamos 1/15 de 3.000,00, no segundo, 2/15 de 3.000,00 e assim sucessivamente, até o último ano, quando a depreciação seria de 5/15 de 3.000,00.

Como o método exigido é o decrescente, no primeiro ano, teremos 5/15 de 3.000,00, no segundo, 4/15 e no último, 1/15. Logo, adotando-se este critério, o encargo (despesa) do segundo ano será de: 3.000,00 x 4/15 = 800,00.

Assim, o valor contábil da máquina no exercício da venda (3° ano) era de:

Máquina	4.000,00
Depreciação acumulada (3.000,00 x 12/15)	(2.400,00)
Valor contábil	1.600,00

Resultado apurado na venda:

Venda	2.200,00
Valor contábil	(1.600,00)
Lucro na venda de bem do imobilizado	600,00

20. (TFC/SFC/Esaf) Um bem depreciável em 4 anos foi adquirido por R$ 6.000,00, com pagamento contratado para 3 anos, em parcelas iguais.

No fim do segundo ano de uso desse bem, a empresa terá um encargo de depreciação no valor de:

a) R$ 4.000,00.
b) R$ 3.000,00.
c) R$ 2.000,00.
d) R$ 1.500,00.
e) R$ 1.000,00.

O encargo de depreciação do segundo ano é somente a despesa de depreciação do segundo ano, e não a depreciação acumulada até o segundo ano. Como o bem foi adquirido por 6.000,00, o encargo de depreciação do segundo ano será de: 6.000,00/4 anos = 1.500,00. Ou seja, a depreciação é de 25% ao ano.

21. (TFC/SFC/Esaf) Observe as contas alinhadas a seguir:

Vendas	**R$ 1.000,00**	**Salários**	**R$ 250,00**
Juros Ativos	**R$ 180,00**	**Comissões Ativas**	**R$ 300,00**
Impostos	**R$ 280,00**	**Salários a Pagar**	**R$ 150,00**
Comissões a Receber	**R$ 190,00**	**CMV**	**R$ 450,00**
Cofins	**R$ 70,00**	**Provisão p/ Imposto de Renda**	**R$ 50,00**

Após a apuração dos dados acima, a empresa mandou contabilizar a depreciação de R$ 240,00 sobre máquinas de uso e a venda à vista por R$ 500,00 de um armário de uso que fora comprado por R$ 600,00 e já estava depreciado em 40%.

Contabilizados esses fatos, podemos afirmar que

a) o lucro líquido do exercício diminuiu em R$ 240,00.
b) o lucro operacional diminuiu em R$ 100,00.
c) o lucro líquido do exercício diminuiu em R$ 100,00.
d) o lucro operacional diminuiu em R$ 480,00.
e) a receita bruta de vendas aumentou para R$ 1.500,00.

O resultado apurado na venda do armário foi de:

Armário	600,00
Depreciação acumulada – 40%	(240,00)
Valor contábil	360,00
Preço de venda do armário	500,00
Valor contábil	(360,00)
Lucro na venda	140,00

Lançamento relativo à venda do armário:

D - Depreciação Acumulada	240,00	
D - Caixa	500,00	
C - Móveis e Utensílios (armário)		600,00
C - Lucro na Venda de Imobilizado		140,00

O lucro apurado na venda de bens do imobilizado (bens de uso permanente), no valor de 140,00, não integra o resultado operacional. Trata-se do que a legislação atual denomina "outras receitas". Logo, não altera a receita bruta, nem o lucro operacional, mas afeta, para mais, o lucro líquido do exercício.

Lançamento da depreciação das máquinas:

D - Depreciação	
C - Depreciação Acumulada	240,00

A depreciação, no valor de 240,00, é despesa operacional. Portanto, afeta, para menos, o lucro operacional e o lucro líquido.

Em resumo, o lucro líquido do exercício foi aumentado em 140,00 pela venda do armário e diminuído em 240,00 pela depreciação das máquinas.

22. **(AFRF/Esaf/Adaptada) Um bem depreciável, com vida útil de 20 anos, foi comprado por Nossa Firma em 01-04-20X1, mas só foi instalado para uso em primeiro de julho. O valor total da aquisição foi R$ 20.000,00 e deverá ser depreciado com um valor residual de 10%, em contabilização anual.**

    Se a empresa adotar o método de depreciação conhecido como método linear, no balanço patrimonial de 20X3, este bem já terá sido depreciado em

    a) 15,00% do valor depreciável.
    b) 22,50% do valor depreciável.
    c) 13,75% do valor depreciável.
    d) 12,50% do valor depreciável.
    e) 23,75% do valor depreciável.

Apesar de o bem ter sido adquirido em 01.04.20X1, sua depreciação só começou a ser computada a partir da instalação para uso, em primeiro de julho. Quando a utilização do bem depende de sua instalação, a depreciação é calculada a partir da data da instalação.

De julho de 20X1, data da instalação para uso, até 31.12.20X3, temos o período de 2 anos e 6 meses (2,5 anos).

O bem foi adquirido por 20.000,00, mas sua depreciação é calculada sobre 18.000,00, em virtude de haver o valor residual de 10%. Desse modo, a depreciação anual será de: 18.000,00/20 anos = 900,00. Em 2,5 anos de uso, teremos depreciação acumulada de: 900,00 x 2,5 anos = 2.250,00.

Se o cálculo do percentual de depreciação acumulada for feito com base no valor depreciável, o bem terá sido depreciado em: 2.250,00/18.000,00 = 0,125 = 12,5%.

No entanto, se esse cálculo considerar o preço de aquisição, a depreciação será de: 2.250,00/20.000,00 = 0,1125 = 11,25%.

23. (AFRF/Esaf/2003) A máquina Alfa foi comprada por R$ 130.000,00 em 01/10/2001 e a máquina Beta foi comprada pelo mesmo preço, em 01/04/2002. Ambas as máquinas têm durabilidade igual: deverão ser usadas durante dez anos.

O desgaste físico desses bens deverá ter contabilização anual. Assim sendo, na demonstração de resultado do exercício de 2002, elaborada em 31.12.02, constarão encargos de depreciação no valor de

a) R$ 3.250,00, referente à máquina Beta.
b) R$ 9.750,00, referente à máquina Alfa.
c) R$ 13.000,00, referente à máquina Beta.
d) R$ 16.250,00, referente à máquina Alfa.
e) R$ 22.750,00, referente a ambas as máquinas.

O encargo de depreciação em 2002 é a despesa de depreciação exclusivamente de 2002.

Alfa: 130.000,00 x 10% =	13.000,00
Beta: 130.000,00 x 9/12 x 10% =	9.750,00
Total	22.750,00

A máquina Alfa, em 2002, foi depreciada em 10%, enquanto a máquina Beta, nesse mesmo ano, foi depreciada da data da aquisição, 01/04/2002, até o fim desse ano.

24. (ISS-Fortaleza/Esaf/2003) A empresa Peças Prontas Ltda. adquiriu um equipamento pelo valor de R$ 60.000,00, no dia 02/01/1998; vendeu-o em 31/12/2002, por R$ 30.000,00. Inicialmente estimou-se a vida útil de 10 anos, com valor residual de R$ 6.000,00. Assinale a opção que contém o custo da baixa do bem.

a) R$ 24.000,00.
b) R$ 30.000,00.
c) R$ 33.000,00.
d) R$ 34.000,00.
e) R$ 38.400,00.

De 02/01/98 a 31/12/02, o período transcorrido foi de 5 anos e a depreciação acumulada, de 50%.

Apuração do valor da depreciação acumulada:

Equipamento	60.000,00
Valor residual (parcela não sujeita a depreciação)	(6.000,00)
Valor depreciável do equipamento	54.000,00
	x 50%
Depreciação acumulada em 31/12/02	27.000,00

Apuração do custo da baixa:

Saldo da conta que registra o equipamento	60.000,00
Depreciação acumulada em 31/12/02	(27.000,00)
Valor contábil do equipamento (custo da baixa)	33.000,00

25. **(ISS-Recife/Esaf/2003) A empresa Multimáquinas Ltda. adquiriu um equipamento pelo valor de R$ 25.000,00, no dia 02/01/1995; vende-o em 02/01/2003, por R$ 8.000,00. Inicialmente estimou-se a vida útil de 10 anos, sem valor residual. Assinale a opção que contém o resultado da operação de venda do bem.**

a) **R$ 500,00.**
b) **R$ 1.500,00.**
c) **R$ 3.000,00.**
d) **R$ 5.500,00.**
e) **R$ 8.000,00.**

O equipamento foi adquirido em 02/01/95 (presume-se que tenha sido instalado e entrado em uso nessa data) e alienado em 02/01/03, 8 anos após a aquisição.

Equipamento	25.000,00
Depreciação Acumulada (8 anos = 80%)	(20.000,00)
Valor contábil	5.000,00

Preço de venda	8.000,00
Valor contábil	(5.000,00)
Ganho de capital	3.000,00

26. **(AFC/CGU/Esaf/2004) Em outubro de 2000, a empresa adquiriu um caminhão por R$ 50.000,00. O procedimento usual de depreciação utilizou o método linear, com resíduo estimado em 10% e vida útil prevista para 5 anos.**

No balanço patrimonial de 2003, encerrado em 31 de dezembro, a conta Depreciação Acumulada, em relação a esse veículo, deverá ter saldo credor de

a) **R$ 36.000,00.**
b) **R$ 32.500,00.**
c) **R$ 29.250,00.**
d) **R$ 10.000,00.**
e) **R$ 9.000,00.**

O resíduo é a parcela do valor do bem não sujeita a depreciação.

Caminhão	50.000,00
Valor residual = 10%	(5.000,00)
Valor depreciável do bem	45.000,00

A vida útil do caminhão é de 5 anos = 60 meses. A depreciação anual é de 20% a.a.

No período de out/2000 a dez/2003, há 39 meses, que são equivalentes a 65% de depreciação acumulada: 45.000,00 x 65% = 29.250,00

27. (AFC/CGU/Esaf/2004) O nosso ativo imobilizado consta apenas de equipamento adquirido por R$ 60.000,00, em abril de 2002, e veículo comprado em julho do mesmo ano, por R$ 45.000,00, com utilização imediata.

Para fins de apropriar o desgaste físico, nós consideramos a vida útil de 10 anos e 5 anos, respectivamente, com valor residual de 20%.

O encargo de depreciação contabilizado no exercício social de aquisição (2002) foi no valor de

a) R$ 4.500,00.
b) R$ 6.600,00.
c) R$ 7.200,00.
d) R$ 8.400,00.
e) R$ 12.500,00.

O valor residual é a parcela do valor do bem não sujeita a depreciação.

De abril a dezembro/02 (9 meses), o equipamento foi depreciado em 7,5%.

Equipamento	60.000,00
Valor residual (20%)	(12.000,00)
Valor depreciável do equipamento	48.000,00
	x 7,5%
Encargo de depreciação de 2002	3.600,00

De julho a dezembro/02 (6 meses), o veículo foi depreciado em 10%.

Veículo	45.000,00
Valor residual (20%)	(9.000,00)
Valor depreciável do veículo	36.000,00
	x 10%
Encargo de depreciação de 2002	3.600,00

O encargo de depreciação de 2002 representa apenas a despesa do exercício.

28. (AFC/CGU/Esaf/2008/Adaptada) Com base nos critérios de avaliação de ativos e passivos, julgue os itens que se seguem e marque, com V para os verdadeiros e F para os falsos, a opção que corresponde à sequência correta.

I . Os direitos e títulos de crédito, e quaisquer valores mobiliários não classificados como investimentos, serão avaliados, pelo custo de aquisição ou pelo valor de mercado, se este for menor.

II. Os elementos do ativo decorrentes de operações de longo prazo serão ajustados a valor presente, sendo os demais ajustados quando houver efeito relevante.

III. A diminuição do valor dos elementos dos ativos imobilizado e intangível será registrada periodicamente nas contas de: Depreciação, Amortização e Exaustão.

IV. As obrigações, encargos e riscos classificados no passivo não circulante serão ajustados ao seu valor presente, sendo os demais ajustados quando houver efeito relevante.

V. Os estoques de mercadorias fungíveis destinadas à venda poderão ser avaliados pelo valor de mercado, quando esse for o costume mercantil aceito pela técnica contábil.

a) V,V,F,F,F
b) V,V,V,F,V
c) F,F,V,F,F
d) V,F,F,V,V
e) F,V,V,V,V

Com exceção da primeira afirmativa, os itens reproduzem disposições dos artigos 183 e 184 da Lei das S.A., já com a redação da Lei nº 11.638/07 e da Medida Provisória nº 449/08.

29. (ICMS-RJ/2008/FGV) Segundo a Resolução CFC nº 1.110/07, assinale o valor da variação que deverá sofrer o patrimônio da Empresa Industrial X ao efetuar, adequadamente, o lançamento contábil relativo ao teste de recuperabilidade do equipamento Y, sabendo-se que:

1 - o valor de registro original do equipamento Y é $100.000,00;
2 - a depreciação acumulada do equipamento Y, até a data do teste, é de $40.000,00;
3 - o valor de mercado do equipamento Y, na data do teste, é $62.000,00;
4 - caso a Empresa X vendesse o equipamento Y, na data do teste, incorreria em gastos associados a tal transação no montante de $13.000,00;
5 - caso a Empresa X não vendesse o equipamento Y e o continuasse utilizando no processo produtivo, seria capaz de produzir 10.000 unidades do produto Z por ano pelos próximos 3 anos;
6 - o preço de venda do produto Z é $10,00 por unidade;
7 - os gastos médios incorridos na produção e venda de uma unidade de produto Z é $8,00;
8 - o custo de capital da Empresa X é 10% ao ano;
9 - a Empresa X é sediada num paraíso fiscal; portanto, ignore qualquer tributo.

a) entre $ –15.000,00 e $ –10.801,00
b) entre $ –10.800,00 e $ –5.001,00
c) entre $ –5.000,00 e $ –1,00
d) zero
e) entre $1,00 e $2.000,00

Apuração do valor recuperável (o maior entre o valor líquido de venda e o valor em uso):

Valor de mercado	62.000,00
Despesas com vendas	(13.000,00)
Valor líquido de venda	49.000,00

Valor em uso – o equipamento gera lucro anual de: (10.000 peças x 10,00) – (10.000 peças x 8,00) = 20.000,00.

Valor presente dos fluxos de caixa dos 3 anos:

1° ano – 20.000,00/1,10 =	18.181,82
2° ano – 20.000,00/1,21 =	16.528,93
3° ano – 20.000,00/1,331 =	15.026,30
Valor em uso	49.737,05

O valor recuperável é o maior entre os dois: 49.737,05 (ou seja, 49.737,05 > 49.000,00)

Apuração do valor contábil:

Custo de aquisição do equipamento	100.000,00
Depreciação acumulada	(40.000,00)
Valor contábil	60.000,00

Apuração da perda por desvalorização:

Valor recuperável	49.737,05
Valor contábil	(60.000,00)
Perda por desvalorização	(10.262,95)

D - Despesa com Provisão para Perda (resultado)	
C - Provisão p/ Perda por Desvalorização (retif. do ANC)	10.262,95

30. (ICMS-RJ/2008/FGV/Adaptada) Em consonância à Resolução CFC n° 1.110/07, determine o valor do ativo imobilizado da Cia. Churrasqueira a ser apurado logo após o reconhecimento contábil do teste de recuperabilidade do seu valor contábil.

Sabe-se que:

- **o valor de mercado desse imobilizado, na data do teste, é $23.000,00. Caso a Cia. Churrasqueira vendesse o equipamento, na data do teste (t), incorreria em gastos associados a tal transação no montante de $5.000,00;**
- **caso a Cia. Churrasqueira não vendesse o imobilizado e continuasse utilizando-o no processo produtivo, seria capaz de produzir mais 4.000 unidades do produto Espeto no próximo ano (t+1); 3.000 unidades do produto Espeto em t+2; 2.000 unidades do produto Espeto em t+3; 1.000 unidades do produto Espeto em t+4 e 500 unidades do produto Espeto em t+5. (Assuma que a produção anual ocorra no final de cada ano.) Ao final desse período (no final de t+5), o imobilizado poderia ser comercializado por $2.000.00, e a Cia. Churrasqueira incorreira em gastos associados a tal transação no montante de $400,00. O preço de venda do produto Espeto é $12 por unidade. Os gastos médios incorridos na produção e venda de uma unidade de produto Espeto é $9,50;**
- **a Cia. Churrasqueira é sediada num paraíso fiscal; portanto, ignore qualquer tributo.**
- **o custo de capital da Cia. Churrasqueira é 20% ao ano;**
- **o balanço patrimonial da Cia. Churrasqueira apurado em 31/12/2008 imediatamente antes de o teste de recuperabilidade em tela ter sido reconhecido contabilmente é o seguinte:**

Ativo Circulante	**20.000**	**Passivo Circulante**	**25.000**
Ativo Não Circulante	**80.000**	**Passivo Não Circulante**	**35.000**
Imobilizado bruto (custo de aquisição)	**75.000**	**Patrimônio Líquido**	**40.000**
(–) Depreciação acumulada do imobilizado	**55.000**		
Outros ativos não circulantes exceto imobilizado	**60.000**		

a) Maior que $19.200,00.
b) Entre $18.800,01 e 19.200,00.
c) Entre $18.400,01 e 18.800,00.
d) Entre $18.000,01 e 18.400,00.
e) Menor ou igual a $18.000,00.

Apuração do valor recuperável (o maior entre o valor líquido de venda e o valor em uso):

Valor de mercado	23.000,00
Despesas com venda	(5.000,00)
Valor líquido de venda	18.000,00

Cada unidade gera lucro de: 12,00 – 9,50 = 2,50

Fluxos de caixa futuros da produção em 5 anos:

1° ano – 4.000 unids. x 2,50 =	10.000,00
2° ano – 3.000 unids. x 2,50 =	7.500,00
3° ano – 2.000 unids. x 2,50 =	5.000,00
4° ano – 1.000 unids. x 2,50 =	2.500,00
5° ano – (500 unids. x 2,50) + 1.600,00 =	2.850,00

No 5° ano foi computado também o valor líquido da venda do imobilizado: 2.000,00 – 400,00 = 1.600,00

Valor em uso (valor presente dos fluxos de caixa futuros dos 5 anos):

1° ano – 10.000,00/1,2 =	8.333,33
2° ano – 7.500,00/1,44 =	5.208,33
3° ano – 5.000,00/1,728 =	2.893,52
4° ano – 2.500,00/2.0736 =	1.205,63
5° ano – 2.850,00/2.48832 =	1.145,35
Valor em uso	18.786,16

O valor recuperável é o maior entre os dois: 18.786,16 (ou seja, 18.786,16 > 18.000,00)

Apuração do valor contábil:

Custo de aquisição do equipamento	75.000,00
Depreciação acumulada	(55.000,00)
Valor contábil	20.000,00

Apuração da perda por desvalorização:

Valor recuperável	18.786,16
Valor contábil	(20.000,00)
Perda por desvalorização	(1.213,84)

D - Despesa com Provisão para Perda (resultado)
C - Provisão p/ Perda por Desvalorização (retif. do ANC) 1.213,84

Ativo imobilizado – custo	75.000,00
Depreciação acumulada	(55.000,00)
Provisão para Perda	(1.213,84)
Ativo imobilizado	18.786,16

Gabarito

01 - A
02 - B
03 - D
04 - B
05 - E
06 - D
07 - D
08 - D
09 - C
10 - A
11 - E
12 - D
13 - E
14 - D
15 - A
16 - C
17 - C
18 - A
19 - A
20 - D
21 - C
22 - D
23 - E
24 - C
25 - C
26 - C
27 - C
28 - E
29 - B
30 - C

Capítulo 23

Participações permanentes

23.1 Conceito

Classificadas no ativo não circulante, no subgrupo investimentos, as participações permanentes em outras sociedades podem se revestir da forma de ações ou cotas.

A partir da adoção no Brasil das normas internacionais de contabilidade, uma participação só será permanente se de fato não for mantida de forma temporária ou para fins especulativos.

As participações societárias adquiridas com finalidade meramente temporária ou especulativa devem ser classificadas como instrumentos financeiros, no ativo circulante e/ou não circulante realizável a longo prazo.

Basicamente, são classificadas no ativo não circulante, no subgrupo investimentos, como participações permanentes em outras sociedades, as participações em coligadas, em controladas, em outras sociedades que façam parte de um mesmo grupo ou estejam sob controle comum, e em outras sociedades cujas participações não sejam temporárias ou especulativas.

23.2 Critérios de avaliação das participações permanentes

Eis o que diz a respeito o art. 183, III, da Lei das S/A:

> "Art. 183 - No balanço, os elementos do ativo serão avaliados segundo os seguintes critérios:
>
> ....
>
> III - os investimentos em participação no capital social de outras sociedades, ressalvado o disposto nos artigos 248 a 250, pelo custo de aquisição, deduzido de provisão para perdas prováveis na realização do seu valor, quando essa perda estiver comprovada como permanente, e que não será modificado em razão do recebimento, sem custo para a companhia, de ações ou quotas bonificadas;
>
> ....".

Assim, com base na Lei das Sociedades por Ações, os investimentos na forma de participações permanentes no capital de outras sociedades, tais como ações de coligadas e controladas, podem ser avaliados:

1 - pelo método da equivalência patrimonial, vale dizer, pelo valor de patrimônio líquido;

2 - pelo método do custo de aquisição.

Todavia, os pronunciamentos técnicos do CPC e as normas da CVM fixam as seguintes formas de avaliação:

1 - equivalência patrimonial;
2 - valor justo;
3 - custo de aquisição, quando não aplicável a equivalência, nem o valor justo.

Critérios de avaliação	*Lei nº 6.404/76*	*CVM e CPC*
Participações permanentes	1 - equivalência patrimonial; 2 - custo de aquisição.	1 - equivalência patrimonial; 2 - valor justo; 3 - custo de aquisição.

Nos termos da Lei nº 6.404/76, o método da equivalência patrimonial tem preferência sobre o método do custo de aquisição. Deve ser verificado se a participação permanente no capital de outra sociedade está incluída nas regras para avaliação pelo método da equivalência patrimonial. Caso o investimento não se enquadre nas regras de avaliação pelo valor de patrimônio líquido, deve ser adotado o método do custo de aquisição.

De acordo com o art. 248 da Lei das S/A, com a redação da Lei nº 11.638/07 e da Lei nº 11.941/09 (conversão da MP nº 449/08), são avaliados pelo método da equivalência patrimonial os investimentos em:

1 - coligadas;
2 - controladas; e
3 - outras sociedades que façam parte de um mesmo grupo ou estejam sob controle comum.

A partir da Lei nº 11.941/09, todos os investimentos em coligadas passaram a ser avaliados pela equivalência patrimonial, independente do percentual de participação da investidora. A nova legislação não mais exige a relevância do investimento para fins de aplicação desse método.

Conforme o Pronunciamento Técnico CPC 18, o investidor deve suspender o uso do método da equivalência patrimonial a partir da data em que deixar de ter influência significativa sobre a até então coligada ou de ter controle sobre a até então controlada (exceto, no balanço individual, se a investida passar de controlada para coligada) e, a partir desse momento, contabilizar o investimento como instrumento financeiro (no AC/ANC).

23.3 Método da equivalência patrimonial

Em participação avaliada pela equivalência patrimonial, a Companhia Alfa é titular de 100% das ações da Companhia Beta. Em 31.12.X1, o ativo não circulante de Alfa e o patrimônio líquido de Beta apresentavam os seguintes valores:

Companhia Alfa		*Companhia Beta*	
Não Circulante – 31.12.X1		*PL – 31.12.X1*	
Ações da Companhia Beta	1.000	Capital Social	1.000

Durante o exercício de X2, a Companhia Beta apurou lucro de 200. Assim, ao fim do exercício de X2, seu patrimônio líquido era de 1.200:

Companhia Beta
PL – 31.12.X2

Capital Social	1.000
Lucros Acumulados[1]	200

O lucro apurado por Beta deve ser reconhecido como resultado positivo na equivalência patrimonial por Alfa, tendo como contrapartida o aumento do saldo da conta que registra o investimento. A Companhia Alfa efetuou o seguinte lançamento:

D - Ações da Companhia Beta
C - Resultado Positivo na Equivalência Patrimonial 200

Com esse lançamento, considerando que não houve nenhuma outra variação no patrimônio da investidora, o valor do investimento de Alfa mantém-se equivalente ao valor do patrimônio líquido da Companhia Beta:

Companhia Alfa		*Companhia Beta*	
Não Circulante – 31.12.X2		*PL – 31.12.X2*	
Ações da Companhia Beta	1.200	Capital Social	1.000
		Lucros Acumulados	200

Com base no lucro do exercício de X2, de 200, Beta distribuiu dividendos de 50, registrados assim:

D - Lucros Acumulados
C - Dividendos a Pagar 50

Desse modo, o patrimônio líquido da investida foi reduzido em 50, passando a apresentar estes valores:

Companhia Beta
PL – 31.12.X2

Capital Social	1.000
Lucros Acumulados	150

Para ajustar sua participação ao valor de patrimônio líquido de Beta, a companhia investidora registrou o dividendo como redução do valor do investimento:

D - Dividendos a Receber
C - Ações da Companhia Beta 50

O crédito na conta Ações da Companhia Beta, registrado em razão dos dividendos, diminuiu-lhe o saldo.

Após esse lançamento, o valor do investimento voltou a ser equivalente ao patrimônio líquido da investida:

---

[1] Em que pese a Lei das S/A não permitir a existência de saldo na conta Lucros Acumulados ao fim do exercício, mantivemos saldo nessa conta apenas para efeitos didáticos.

Companhia Alfa
Não Circulante – 31.12.X2

Ações da Companhia Beta	1.150

O dividendo corresponde à parcela distribuída do lucro apurado pela investida em X2. Esse lucro já havia sido reconhecido como resultado positivo na equivalência patrimonial pela investidora.

Portanto, concluímos que o dividendo decorrente de investimento avaliado pela equivalência patrimonial não pode ser registrado como receita, pois é relativo a lucro já reconhecido pela investidora como resultado positivo na equivalência patrimonial.

O dividendo aprovado pela investida (dividendo a pagar) deve ser registrado como redução do valor do investimento pela investidora, para que seja mantida a equivalência entre o valor do investimento e o valor resultante do percentual de participação no capital aplicado sobre o patrimônio líquido da investida.

23.3.1 Aplicação da equivalência patrimonial

De acordo com o art. 248, I, da Lei nº 6.404/76, o valor de patrimônio líquido da coligada ou controlada será determinado com base em balanço patrimonial ou balancete de verificação, levantado na mesma data ou 60 dias, no máximo, *antes* da data do balanço da investidora.

Pelo método da equivalência patrimonial, o valor de patrimônio líquido do investimento é obtido aplicando-se a percentagem de participação no capital social sobre o valor do patrimônio líquido da coligada ou controlada.

Por exemplo, em 31.12.X1, foram obtidas as seguintes informações contábeis do patrimônio de uma controladora e de sua controlada:

Controladora – Cia. A		*Controlada – Cia. B*	
Não Circulante – 31.12.X1		*PL – 31.12.X1*	
Ações da Cia. B	5.600	Capital Social	5.000
		Reservas de Lucros	2.000
		Lucros Acumulados	1.000
			8.000

A participação da Cia. A é de 80% das ações da Cia. B.

O valor de patrimônio líquido do investimento é apurado da seguinte forma:

PL da Cia. B	8.000
Percentual de participação no capital	x 80%
Valor de PL do investimento	6.400

A diferença entre o valor do investimento apurado com base no patrimônio líquido da investida e o valor registrado contabilmente pela investidora seria de 800:

Valor de PL do investimento	6.400
Valor do investimento registrado na investidora	(5.600)
	800

A conta que registra o investimento deve ser debitada em 800 para que seu saldo seja equivalente ao valor de patrimônio líquido da investida. Assim, a investidora deve lançar:

D - Ações da Cia. B	
C - Resultado Positivo na Equivalência Patrimonial	800

Após esse lançamento, temos:

Controladora – Cia. A		*Controlada – Cia. B*	
Não Circulante – 31.12.X1		*PL – 31.12.X1*	
Ações da Cia. B (80%)	6.400	Capital Social	5.000
		Reservas de Lucros	2.000
		Lucros Acumulados	1.000
			8.000

Em resumo, sempre que o patrimônio líquido da investida aumentar ou diminuir, a investidora deverá ajustar o valor do investimento.

23.3.2 Desdobramento do custo de aquisição dos investimentos

Os investimentos em sociedades coligadas e controladas avaliados pelo valor de patrimônio líquido (método da equivalência patrimonial) devem ter o custo de aquisição desdobrado assim:

1 - valor de patrimônio líquido na época de aquisição;

2 - ágio ou deságio na equivalência, que é a diferença entre o custo de aquisição do investimento e o seu valor de patrimônio líquido.

O valor de patrimônio líquido da ação é obtido pela divisão do patrimônio líquido pelo número de ações.

23.3.2.1 Ágio na aquisição de participação permanente

Se a diferença entre o custo de aquisição e o valor de patrimônio líquido for positiva, a participação terá sido adquirida com ágio.

Por exemplo, a companhia investidora adquiriu 800 ações de uma controlada por 980. O capital social da investida era dividido em 1.000 ações e o seu patrimônio líquido apresentava estes valores:

Patrimônio Líquido	
Capital Social (1.000 ações)	1.000
Reservas de Lucros	100
Lucros Acumulados	50
	1.150

O valor de patrimônio líquido da ação: PL/n° de ações = 1.150/1.000 ações = 1,15

E o valor de patrimônio líquido da participação: 800 ações x 1,15 = 920

A diferença entre o custo de aquisição, 980, e o valor de patrimônio líquido, 920, é positiva, representando ágio, 60. O lançamento seria:

D - Participações Permanentes – Valor de PL	920	
D - Ágio de Participações Permanentes	60	
C - Caixa		980

No ativo não circulante – investimentos, a participação é desdobrada em valor de patrimônio líquido e ágio:

Investimentos	
Participações Permanentes – Valor de PL	920
Ágio de Participações Permanentes	60

23.3.2.2 Deságio na aquisição de participação permanente

Se a diferença entre o custo de aquisição e o valor de patrimônio líquido do investimento for negativa, a participação terá sido adquirida com deságio.

Por exemplo, a companhia investidora adquiriu 800 ações de uma controlada por 900. O capital social da investida era dividido em 1.000 ações e o seu patrimônio líquido apresentava os seguintes valores:

Patrimônio Líquido	
Capital Social (1.000 ações)	1.000
Reservas de Lucros	100
Lucros Acumulados	50
	1.150

O valor de patrimônio líquido da ação: PL/n° de ações = 1.150/1.000 ações = 1,15

E o valor de patrimônio líquido da participação: 800 ações x 1,15 = 920

A diferença entre o custo de aquisição, 900, e o valor de patrimônio líquido, 920, é negativa, representando deságio, 20. Pelas regras da legislação do Imposto de Renda, o lançamento seria:

D - Participações Permanentes – Valor de PL	920	
C - Caixa		900
C - Deságio de Participações Permanentes		20

No entanto, as normas internacionais de contabilidade determinam o imediato reconhecimento no resultado do exercício do deságio em participação permanente.

Conforme o IR, no ativo não circulante – investimentos, a participação é desdobrada em valor de patrimônio líquido e deságio:

Investimentos	
Participações Permanentes – Valor de PL	920
(–) Deságio de Participações Permanentes	(20)

O valor do ágio ou deságio deve ser registrado em subcontas distintas do custo de aquisição do investimento.

Todavia, se aplicarmos as regras internacionais, o investimento fica no ativo com o valor de 920, enquanto o deságio vai para o resultado como receita.

23.3.2.3 Fundamento econômico do ágio e deságio

A legislação do Imposto de Renda estabelece que o lançamento do ágio ou deságio deve indicar um dos seguintes fundamentos econômicos:

1 - valor de mercado de bens do ativo da coligada ou controlada superior ou inferior ao custo registrado na sua contabilidade;

2 - valor de rentabilidade da coligada ou controlada, com base em previsão dos resultados nos exercícios futuros;

3 - fundo de comércio, intangíveis e outras razões econômicas.

O lançamento que tenha como fundamento os itens 1 e 2 anteriores deve ser baseado em demonstração que a companhia arquivará como comprovante da escrituração.

23.3.2.4 Ágio (mais-valia) e deságio com base no valor de mercado do ativo

Se o valor de mercado do ativo da investida for superior ao seu valor contábil, o valor de patrimônio líquido estará subavaliado (↓ PL = ↓ A – PE). Nesse caso, o alienante da participação pode querer exigir ágio na venda do investimento, como forma de compensar a subavaliação do ativo. Nessa hipótese, o ágio também pode ser denominado *mais-valia*.

Se o valor de mercado do ativo da investida for inferior ao seu valor contábil, a diferença justificará o deságio, nesse caso também denominado ganho por compra vantajosa.

23.3.2.5 Ágio (*goodwill*) e deságio com base em rentabilidade futura

A expectativa de que a investida irá apurar lucros em exercícios futuros serve para justificar a cobrança de ágio.

Nessa hipótese o ágio pode ser denominado *goodwill*.

Se a expectativa for de prejuízos em exercícios futuros, haverá justificativa para o deságio.

A diferença entre o valor pago e o valor patrimonial pode eventualmente ser caracterizada como duas espécies distintas de ágio: mais-valia e *goodwill*. Por exemplo, uma participação em coligada, adquirida por 1.200, tem valor justo de 1.000 (valor de mercado, quando vendedor e comprador estão em igualdade de condições) e valor patrimonial de 900. Portanto, o investidor pagou 300 acima do valor patrimonial das ações. Considerando que a diferença entre o preço de aquisição e o valor justo (1.200 – 1.000 = 200) é justificada pela subavaliação do ativo, enquanto o ágio por rentabilidade futura é de 100, eis o lançamento contábil:

D - Participações Permanentes	900	
D - Ágio por Valor de Ativo (mais-valia)	200	
D - Ágio por Rentabilidade Futura (*goodwill*)	100	
C - Bancos Conta Movimento		1.200

23.3.2.6 Ágio e deságio por fundo de comércio, intangíveis e outras razões

Normalmente não são reconhecidos contabilmente diversos bens incorpóreos que integram o patrimônio de uma sociedade. Ativos como o ponto comercial, clientela, nome, marcas etc. são essenciais para os negócios de uma companhia, mas geralmente não figuram nas demonstrações contábeis. Esses bens incorpóreos são reconhecidos contabilmente apenas quando adquiridos de terceiros.

Na venda de sua participação, o alienante pode exigir ágio em razão do valor não reconhecido contabilmente do fundo de comércio ou de outros bens incorpóreos.

Entre as outras razões econômicas para justificar o ágio ou deságio, há a sub ou superavaliação do passivo exigível e o fato de o controle da companhia investida ser estratégico para a investidora que, por esse motivo, aceita pagar ágio na aquisição do investimento.

23.3.2.7 Amortização do ágio e tratamento dado ao deságio

Em regra, o ágio de participação permanente é amortizado em contrapartida com uma conta de despesa operacional ou resultado negativo na equivalência:

D - Despesa de Amortização de Ágio ou Resultado da Equivalência Patrimonial
C - Ágio de Participações Permanentes

O ágio decorrente da diferença entre o valor de mercado de parte ou de todos os bens do ativo da coligada ou controlada e o respectivo valor contábil deve ser amortizado na proporção em que o ativo for sendo realizado na coligada ou controlada, por depreciação, amortização, exaustão ou baixa em decorrência de alienação ou perecimento desses bens ou do investimento. Se o bem for alienado, por exemplo, o ágio deverá ser baixado integralmente. Na hipótese de depreciação do bem, o ágio será amortizado proporcionalmente. Digamos que a vida útil remanescente do bem que justificou o ágio fosse de 10 anos. A amortização poderia ser feita com base em 10% ao ano do valor do ágio.

O ágio referente a ativos não sujeitos a depreciação, amortização ou exaustão, como terrenos, obras de arte e antiguidades, só deve ser amortizado quando da alienação dos bens pela investida.

Segundo as normas internacionais de contabilidade, o ágio decorrente de expectativa de resultado futuro (*goodwill*) em regra não é amortizado, mas está sujeito a teste de recuperabilidade, como parte do valor contábil do investimento.

Pelas regras da legislação do Imposto de Renda, o deságio de participação permanente é amortizado em contrapartida com uma conta de receita operacional:

D - Deságio de Participações Permanentes
C - Receita de Amortização de Deságio (operacional)

Todavia, as normas internacionais de contabilidade determinam que o deságio (ganho por compra vantajosa) seja apropriado de imediato ao resultado do exercício.

23.4 Método do custo de aquisição

No método do custo de aquisição, a investidora não reconhece, como parte do valor do investimento, os resultados apurados pela investida. Não há, portanto, equivalência entre o valor do investimento registrado pela investidora e o valor de patrimônio líquido da participação. Caso a investida apure lucro, o seu reconhecimento pela investidora ocorrerá apenas quando da distribuição ou pagamento de dividendos relativos a esse lucro. Também não são reconhecidas pela investidora as variações do patrimônio líquido da investida decorrentes de reservas ou ajustes de exercícios anteriores.

Assim, no método do custo de aquisição, a investidora não reconhece as modificações ocorridas no patrimônio líquido da investida em virtude de resultados e reservas, enquanto não houver a sua distribuição na forma de dividendos.

23.4.1 Dividendos recebidos até 6 meses

Por determinação da legislação do IR, se forem decorrentes de participação avaliada pelo custo de aquisição, os dividendos recebidos até 6 meses a partir da data de aquisição do investimento devem ser registrados como diminuição do custo de aquisição da participação, sem afetar o resultado. Exemplo: se, em 01.01.X1, a investidora adquiriu participação avaliada pelo método do custo de aquisição, os dividendos recebidos até 30.06.X1 serão registrados como redução do saldo da conta que registrar a participação:

D - Caixa
C - Participações Permanentes

A legislação do Imposto de Renda presume que quem alienou o investimento já sabia da existência desses dividendos e, em função disso, incluiu o valor deles no preço de alienação da participação societária. Assim, presume-se que o valor dos dividendos recebidos até 6 meses a partir da data de aquisição do investimento esteja embutido no valor da participação. Nesse caso, o registro é idêntico ao efetuado para contabilizar os dividendos recebidos no método da equivalência patrimonial.

Entretanto, as normas internacionais de contabilidade, inclusive o Pronunciamento Técnico CPC 30 – *Receitas*, determinam o registro do dividendo de investimento avaliado pelo custo de aquisição como receita, independente do prazo de recebimento.

23.4.2 Dividendos recebidos após 6 meses

Segundo o IR, os dividendos recebidos após 6 meses da data de aquisição, em decorrência de participação avaliada pelo custo de aquisição, devem ser registrados como receita operacional:

D - Caixa
C - Receita de Dividendos

23.5 Realização de capitai

Tanto no método da equivalência patrimonial quanto no método do custo de aquisição, o valor do investimento deve ser ajustado nos aumentos de capital da investida por meio de subscrição da qual a investidora participe.

Quando da realização do capital em dinheiro, a investida lança:

D - Caixa
C - Capital Social

A investidora, caso tenha participado do aumento de capital, deve lançar:

D - Participações Permanentes
C - Caixa

23.6 Provisão para perdas permanentes

Nos termos da Lei das S/A, no caso das participações permanentes, não é admissível o registro de ajuste ao valor de mercado, mas apenas a provisão constituída para perdas prováveis na realização do valor da participação no capital de outras sociedades, quando essa perda for comprovada como permanente. Perda permanente é aquela de impossível ou improvável recuperação. A diferença entre a provisão para perda provável e a provisão para ajuste ao valor de mercado (que a legislação atual denomina "valor justo") reside no fato de o valor de mercado ser instável, ou seja, estar sujeito a oscilações, o que possibilita a recuperação da perda. Por exemplo, as cotações das ações em bolsa de valores refletem o valor de mercado desses títulos. A provisão para perdas prováveis na realização do valor da participação permanente também é aplicável às participações avaliadas pelo método da equivalência patrimonial. Um exemplo de perda permanente é a participação em companhia que tenha sua falência decretada e não disponha de recursos para reembolsar seus acionistas. A provisão deve ser proporcional ao valor estimado da perda. Assim, se a estimativa é de que não sejam recuperados 40% do valor investido, a provisão será equivalente a 40% do valor do investimento.

A despesa com provisão para perdas prováveis e a despesa com provisão para ajuste ao valor de mercado não são dedutíveis na apuração do Imposto de Renda.

Conforme o Pronunciamento Técnico CPC 01 (Redução ao Valor Recuperável de Ativos), a perda de valor de um ativo deve ser apurada pela diferença entre o valor contábil e o valor recuperável (o maior entre o valor líquido de realização e o valor em uso) do bem. Segundo as normas internacionais de contabilidade, esse ajuste também é aplicável às participações em outras sociedades, o que pode gerar uma perda estimada de características não permanentes (contrariando a Lei das S/A).

23.7 Ações ou cotas bonificadas

As ações bonificadas, recebidas sem custo pela investidora, não devem ser objeto de contabilização. As bonificações podem decorrer de correção monetária do capital ou do uso de reservas e lucros acumulados para o aumento de capital. Tais fatos não implicam aumento do patrimônio líquido. Trata-se de simples permutas.

Na bonificação, em virtude do aumento do capital da investida, os acionistas recebem novas ações.

Esse raciocínio também é aplicável ao recebimento de cotas bonificadas.

Questões comentadas

01. (AFRF/Esaf) Nossa Firma de Comércio S/A comprou à vista, por R$ 18.000,00, ações equivalentes a 40% do capital social da Cia. Sideral de Indústria.

Essa empresa tem um patrimônio líquido formado de:

Capital Social	**R$ 40.000,00**
Reservas de Capital	**R$ 12.000,00**
Reservas de Lucros	**R$ 8.000,00**

O investimento deverá ser avaliado pelo método da equivalência patrimonial para fins de balanço.

Por ocasião da operação de compra acima descrita, a empresa investidora deverá efetuar o seguinte lançamento contábil:

a) Ações de Coligadas		
Cia. Sideral de Indústria		
a Diversos		
a Bancos Conta Movimento	**R$ 18.000,00**	
a Deságio – Cia. Sideral de Indústria	**R$ 6.000,00**	**R$ 24.000,00**

b) Ações de Coligadas		
Cia. Sideral de Indústria		
a Diversos		
a Bancos Conta Movimento	**R$ 18.000,00**	
a Ágio – Cia. Sideral de Indústria	**R$ 6.000,00**	**R$ 24.000,00**

c) Diversos		
a Bancos Conta Movimento		
Ações de Coligadas		
Cia. Sideral de Indústria	**R$ 16.000,00**	
Ágio – Cia. Sideral de Indústria	**R$ 2.000,00**	**R$ 18.000,00**

d) Diversos		
a Bancos Conta Movimento		
Ações de Coligadas		
Cia. Sideral de Indústria	**R$ 16.000,00**	
Deságio – Cia. Sideral de Indústria	**R$ 2.000,00**	**R$ 18.000,00**

e) Ações de Coligadas	
Cia. Sideral de Indústria	
a Bancos Conta Movimento	**R$ 18.000,00**

Ao adquirir 40% das ações da Cia. Sideral, a companhia investidora passou a ser titular de 40% do valor do patrimônio líquido da investida:

Capital Social	40.000,00
Reservas de Capital	12.000,00
Reservas de Lucros	8.000,00
Total	60.000,00
	x 40%
	24.000,00

A investidora adquiriu participação equivalente a 40% do patrimônio líquido da investida, pagando o valor de 18.000,00. Portanto, o deságio foi de 6.000,00.

O raciocínio utilizado pode ser o seguinte: a investidora pagou 18.000,00 pela participação. Todavia, caso a investida seja dissolvida e liquidada, a investidora receberá 24.000,00, equivalentes à sua parte no acervo líquido da Cia. Sideral.

Ativo
Não Circulante
Investimentos

Ações de Coligadas – Cia. Sideral de Indústria	24.000,00
Deságio – Cia. Sideral de Indústria	(6.000,00)
	18.000,00

Esse critério é determinado inclusive pela legislação do Imposto de Renda. Todavia, é importante observar que as normas internacionais de contabilidade estabelecem o imediato reconhecimento no resultado do exercício do deságio em participação permanente.

02. (ACE/Esaf/Adaptada) A empresa Investmuito S/A é possuidora do seguinte investimento em ações:

- **1.000 ações emitidas pela empresa Alfa;**
- **20.000 ações emitidas pela empresa Beta;**
- **10.000 ações emitidas pela empresa Celta.**

As ações foram adquiridas indistintamente a R$ 10,00 cada uma, sendo que as emitidas por Alfa são investimentos temporários para revender; as de Beta caracterizam coligação acionária avaliada por equivalência patrimonial; e as de Celta são investimentos permanentes sujeitos ao método do custo.

No encerramento do exercício social as apurações dão conta de que as ações possuídas por Investmuito S/A mantêm, igualmente, o valor de cotação de R$ 8,00 por ação e o valor patrimonial unitário de R$ 12,00.

Com base nas informações acima, podemos dizer que, no balanço patrimonial de fim de exercício, o valor contábil do investimento citado deverá ser de:

a) R$ 372.000,00.
b) R$ 348.000,00.
c) R$ 310.000,00.
d) R$ 308.000,00.
e) R$ 248.000,00.

No caso da participação em Alfa, por ser investimento temporário, classificável no ativo circulante (instrumentos financeiros), a avaliação será feita com base no valor justo (no caso, a cotação no mercado), conforme o Pronunciamento Técnico CPC 38.

D - Ajustes de Avaliação Patrimonial	
C - Ações de Alfa	2.000

Cia.	Classificação	Custo de Aquisição		Valor Justo	Ajuste
Alfa	Circulante	1.000 x 10,00 = 10.000	>	1.000 x 8,00 = 8.000	(2.000)

Como o enunciado informa que o investimento em Celta é avaliado pelo método do custo, nenhum ajuste lhe deve ser feito.

Beta é avaliada pela equivalência patrimonial, ou seja, o investimento deve ser ajustado ao valor de patrimônio líquido.

Cia.	Classificação	Custo de Aquisição		Valor de PL	Ajuste
Beta	Permanente	20.000 x 10,00 = 200.000	<	20.000 x 12,00 = 240.000	40.000

Ativo	
Circulante	
Ações de Alfa	8.000,00
Não Circulante	
Investimentos	
Ações de Beta	240.000,00
Ações de Celta	100.000,00
Valor contábil	340.000,00
Total	348.000,00

03. (ISS-Natal/Esaf/Adaptada) A firma Amoreiras S/A tem um plano de contas corretamente implantado com uma classificação adequada à elaboração das demonstrações financeiras. Quando a investidora comprou, com a intenção de logo revender, um lote de 0,5% das ações do Banco do Brasil e outro lote de 11% das ações dos Supermercados do Sol S/A, o contador precisou criar os títulos "Valores Mobiliários – Ações Banco do Brasil" e "Ações de Coligadas – Supermercados do Sol". Assinale a classificação correta para as citadas contas "Valores Mobiliários – Ações Banco do Brasil" e "Ações de Coligadas – Supermercados do Sol", respectivamente.

a) Ativo Circulante e Ativo Não Circulante Realizável a Longo Prazo.

b) Ativo Não Circulante – Investimentos e Ativo Não Circulante – Investimentos.

c) Ativo Não Circulante Realizável a Longo Prazo e Ativo Não Circulante – Investimentos.

d) Ativo Não Circulante – Investimentos e Ativo Circulante.

e) Ativo Circulante e Ativo Não Circulante – Investimentos.

A conta Valores Mobiliários, nessa hipótese, é usada para registrar ações que se caracterizam como instrumentos financeiros, cuja classificação é no ativo circulante. Já as participações em coligadas, avaliadas pelo método da equivalência patrimonial, são classificadas no ativo não circulante – investimentos.

04. (ICMS-PI/Esaf/Adaptada) A nossa empresa chama-se Porto Calha S/A e, em primeiro de janeiro, apresentou um ativo não circulante composto de

Ações da S/A Alta Beira R$ 4.000,00
Ações da S/A Beira Alta R$ 2.000,00
Ações da S/A Eira & Beira R$ 5.000,00
Obras de Arte Emolduradas R$ 1.000,00
Móveis e Utensílios R$ 3.000,00

Informações adicionais:

Durante o exercício social não houve compra nem alienação de itens do não circulante. Também não houve contabilização de correção monetária, nem de depreciação anterior. A vida útil estimada dos bens de uso é de 10 anos. A participação acionária alcança 3 mil ações, sendo 1.000 ações de cada uma das sociedades investidas.

As obras de arte alcançam preço de mercado de R$ 2.500,00.

As ações de Alta Beira estão cotadas a R$ 3,00; as de Beira Alta a R$ 1,80; e as de Eira & Beira a R$ 5,50.

Todos os investimentos são avaliados pelo método do custo. As cotações refletem a efetiva situação econômica das empresas. Não se trata de mera especulação de mercado.

Com base nas informações acima, podemos dizer que, se forem aplicados os critérios de avaliação corretos, o balanço patrimonial dessa empresa, a encerrar-se em 31 de dezembro, vai evidenciar um ativo não circulante no valor de

a) **R$ 15.600,00.**
b) **R$ 15.400,00.**
c) **R$ 13.500,00.**
d) **R$ 15.000,00.**
e) **R$ 15.100,00.**

O enunciado manda aplicar o método do custo. No caso das participações, a banca examinadora considerou a constituição de provisão para perdas em todas as hipóteses nas quais a cotação informada é menor que o custo de aquisição:

	Custo de Aquisição		Cotações	Provisão
Alta Beira	4.000,00	>	1.000 x 3,00 = 3.000,00	1.000,00
Beira Alta	2.000,00	>	1.000 x 1,80 = 1.800,00	200,00
Eira & Beira	5.000,00	<	1.000 x 5,50 = 5.500,00	–
Total				1.200,00

Todavia, a Lei n° 6.404/76, art. 183, III, fixa que a provisão deve ser constituída apenas quando a perda for permanente (de impossível ou improvável recuperação).

Na hipótese das obras de arte, nenhum ajuste deve ser feito, uma vez que o valor de mercado é superior ao custo de aquisição. Em se tratando de obras de arte classificadas como investimentos permanentes, a Lei n° 6.404/76, art. 183, IV, admite provisões para ajuste ao valor de mercado (valor justo), se este for menor que o custo de aquisição, e para perda permanente.

Em relação aos móveis e utensílios, deve ser constituída depreciação de 10%, em razão de o tempo de vida útil ser de 10 anos: 3.000,00 x 10% = 300,00.

Após os ajustes, temos:

Ações da S/A Alta Beira	4.000,00
Provisão para Ajuste	(1.000,00)
Ações da S/A Beira Alta	2.000,00
Provisão para Ajuste	(200,00)
Ações da S/A Eira & Beira	5.000,00
Obras de Arte	1.000,00
Móveis e Utensílios	3.000,00
Depreciação Acumulada	(300,00)
Total	13.500,00

05. (AFRF/Esaf/2003/Adaptado) Assinale abaixo a opção que contém a afirmação incorreta.

a) As obrigações em moeda estrangeira com paridade cambial deverão ser convertidas em moeda nacional à taxa de câmbio do dia do balanço.

b) O valor justo de bens do almoxarifado e de matérias-primas é o preço pelo qual possam ser repostos, mediante compra no mercado.

c) Os investimentos em participação no capital de outras sociedades deverão ser avaliados pelo custo de aquisição, deduzido de provisão para perdas prováveis, se esta perda estiver comprovada como permanente.

d) Uma provisão para ajuste ao valor de mercado (valor justo) deve ser feita sempre que os produtos do comércio da companhia estiverem com custo superior ao preço de mercado.

e) Enquanto mantiver saldo, o ativo diferido deverá ser avaliado pelo valor do capital aplicado, menos o saldo das contas que registram sua amortização.

Apesar de o gabarito oficial indicá-la como incorreta, a alternativa C está rigorosamente correta. Vejamos os argumentos.

Estabelece o art. 183, III, da Lei nº 6.404/76:

> "Art. 183 - No balanço patrimonial, os elementos do ativo serão avaliados segundo os seguintes critérios:
>
> ……
>
> III – os investimentos em participação no capital social de outras sociedades, ressalvado o disposto nos artigos 248 a 250, pelo custo de aquisição, deduzido de provisão para perdas prováveis na realização do seu valor, quando essa perda estiver comprovada como permanente (...)."

Na alternativa C, apenas se excluiu desse dispositivo legal a expressão "ressalvado o disposto nos artigos 248 a 250". Como a expressão excluída trata da exceção (investimentos avaliados pela equivalência patrimonial), a alternativa em tela tem o seguinte sentido: "Salvo as participações avaliadas pela equivalência patrimonial, os investimentos em participação no capital de outras sociedades deverão ser avaliados pelo custo de aquisição, deduzido de provisão para perdas prováveis, se esta perda estiver comprovada como permanente". Logo, a afirmação está correta.

06. (AFRF/Esaf/Adaptada) A empresa Lua S.A. apresentou valores não circulantes com os seguintes saldos:

Contas:	**Saldos**
Ações de Coligadas	**R$ 2.000,00**
Ações de Controladas	**R$ 5.000,00**
Ações em Outras Cias.	**R$ 1.200,00**
Marcas e Patentes	**R$ 400,00**
Móveis e Utensílios	**R$ 800,00**
Provisão para Perdas em Investimentos	**R$ 100,00**
Veículos	**R$ 1.200,00**

Observações:

– não há contabilização de correção monetária;

– não houve nenhuma movimentação no saldo das contas;

– as participações em coligadas e controladas são avaliadas por equivalência patrimonial;

– as participações acionárias são:

PA de 40% em controladas;
PA de 20% em coligadas; e
PA de 10% em outras companhias.

– as controladas apuraram lucro líquido de R$ 1.000,00 e distribuíram dividendos de R$ 200,00;

– as coligadas apuraram lucro líquido de R$ 1.000,00 e distribuíram dividendos de R$ 200,00.

Contabilizando-se os ajustes necessários ao balanço, no fim do exercício, vamos encontrar essa empresa com um ativo não circulante no valor de

a) R$ 10.860,00.
b) R$ 10.980,00.
c) R$ 10.620,00.
d) R$ 10.900,00.
e) R$ 10.820,00.

Em relação aos investimentos em controladas, por serem avaliados pelo método da equivalência patrimonial, a investidora deve reconhecer, proporcionalmente, o lucro apurado pelas investidas: 1.000,00 x 40% = 400,00:

D - Ações de Controladas
C - Resultado Positivo na Equivalência Patrimonial 400,00

Se as controladas apuraram lucro, houve aumento de seus patrimônios líquidos. Então, a investidora deve aumentar o saldo da conta que registra o investimento:

Controladas	*Controladora*
↑ PL	↑ ANC – Investimentos

Os dividendos distribuídos pelas controladas e ainda não recebidos pela investidora são registrados como redução do valor do investimento, proporcionalmente ao percentual de participação: 200,00 x 40% = 80,00:

D - Dividendos a Receber
C - Ações de Controladas 80,00

Os dividendos de participações avaliadas pelo método da equivalência patrimonial devem ser registrados em contrapartida com a conta que registra a participação (Ações de Controladas). Ao distribuírem os dividendos, as controladas retiram da conta Lucros Acumulados o valor correspondente, reduzindo o patrimônio líquido. Para que seja mantida a equivalência entre o PL das controladas e o valor do investimento, na controladora, o saldo da conta que registra a participação deve ser diminuído.

Na hipótese das coligadas, os procedimentos são idênticos:

D - Ações de Coligadas
C - Resultado Positivo na Equivalência Patrimonial
1.000,00 x 20% 200,00

D - Dividendos a Receber
C - Ações de Coligadas
200,00 x 20% 40,00

Após os lançamentos acima, as contas Ações de Controladas e Ações de Coligadas apresentam os seguintes saldos:

Ações de Controladas	
5.000,00	80,00
400,00	
5.320,00	

Ações de Coligadas	
2.000,00	40,00
200,00	
2.160,00	

Os saldos das contas do ativo não circulante são indicados abaixo:

Ativo Não Circulante	*Saldos*
Ações de Coligadas	2.160,00
Ações de Controladas	5.320,00
Ações em Outras Cias.	1.200,00
Marcas e Patentes	400,00
Móveis e Utensílios	800,00
Provisão para Perdas em Investimentos	(100,00)
Veículos	1.200,00
Total	10.980,00

De acordo com o Pronunciamento Técnico CPC 01 (Redução ao Valor Recuperável de Ativos), a perda de valor de um ativo é apurada pela diferença entre o valor contábil e o valor recuperável (o maior entre o valor líquido de realização e o valor em uso) do bem. Segundo as normas internacionais de contabilidade, esse ajuste também é aplicável às participações permanentes.

07. (AFC/TCU/Esaf/Adaptada) A empresa Cia. Aços Especiais investiu R$ 200 mil em ações da empresa S.A. Armamentos Gerais e contabilizou o investimento em "Ações de Coligadas", constituindo uma participação acionária de 30%, a ser avaliada pelo método da equivalência patrimonial.

No fim do exercício de 1999 a S.A. Armamentos Gerais contabilizou um lucro líquido anual de R$ 20.000,00 e destinou 25% desse lucro para dividendos na forma do lançamento abaixo:

Lucros (ou Prejuízos) Acumulados
a Dividendos a Pagar
Valor que ora se distribui aos acionistas R$ 5.000,00

Ao receber a comunicação sobre os dividendos e contabilizados na forma acima, o contador da empresa investidora, Cia. Aços Especiais, deverá promover o seguinte lançamento:

a) Dividendos a Receber
a Receitas de Dividendos R$ 1.500,00

b) Ações de Coligadas
a Receitas de Dividendos R$ 1.500,00

c) Dividendos a Receber
a Ações de Coligadas R$ 1.500,00

d) Dividendos a Receber
a Receitas de Dividendos R$ 5.000,00

e) Ações de Coligadas
a Receitas de Dividendos R$ 6.000,00

Quando o investimento é avaliado pelo método da equivalência patrimonial, o registro do dividendo distribuído é feito mediante a redução do saldo da conta que registra a participação.

Para distribuir o dividendo, a investida diminuiu o patrimônio líquido, debitando a conta Lucros Acumulados. Para que seja mantida a equivalência entre o valor do investimento e o percentual de participação aplicado sobre o PL da investida, a investidora deve reduzir, proporcionalmente, o valor do investimento.

Se o investimento fosse avaliado pelo método do custo de aquisição, a resposta seria a alternativa A.

08. (AFTN/Esaf) A empresa Dona S/A possui capital social formado por 2 milhões de ações.

Nós, a empresa Sócia S/A, possuímos 30% desse capital e avaliamos o nosso investimento pelo método da equivalência patrimonial.

No fim do exercício social a empresa Dona S/A, tendo apurado lucro líquido de R$ 300.000,00, resolveu contabilizar a distribuição de dividendos calculados em 40% deste lucro. O nosso contador, ao ser comunicado deste fato, promoveu o seguinte lançamento no Diário da empresa Sócia S/A para registrar o dividendo a ela distribuído:

a) Dividendos a Receber
a Investimentos Permanentes
a Ações da Empresa Dona S/A
Pelo valor que nos cabe como acionista R$ 36.000,00

b) Dividendos a Receber
a Receitas de Dividendos
Pelo valor que nos cabe como acionista R$ 36.000,00

c) Investimentos Permanentes
Ações da Empresa Dona S/A
a Receita da Equivalência Patrimonial
Pelo valor que nos cabe como acionista R$ 90.000,00

d) Dividendos a Receber
a Receitas de Dividendos
Pelo valor que nos cabe como acionista R$ 90.000,00

e) Equivalência Patrimonial
a Investimentos Permanentes
a Ações da Empresa Dona S/A
Pelo valor que nos cabe como acionista R$ 90.000,00

Dos 300.000,00 do lucro líquido apurado, a companhia investida distribuiu dividendos de 40%: 300.000,00 x 40% = 120.000,00.

Desse valor distribuído, a investidora tem direito a 30%, que é o percentual de sua participação na investida: 120.000,00 x 30% = 36.000,00.

O investimento é avaliado pela equivalência patrimonial. Em consequência, a investidora deve registrar o dividendo proposto como redução do valor do saldo da conta que registra a participação na investida:

D - Dividendos a Receber
C - Investimentos Permanentes 36.000,00

Ações da Empresa Dona S/A é uma subconta da conta investimentos Permanentes.

09. (AFC-SFC/Esaf/Adaptada) No último dia do exercício apuramos os seguintes saldos:

Contas	**saldos**
Ações em Tesouraria	**R$ 800,00**
Ações em Outras Cias. (caráter permanente)	**R$ 1.000,00**
Ações de Coligadas	**R$ 2.000,00**
Ações de Controladas	**R$ 5.000,00**
Veículos	**R$ 1.200,00**
Móveis e Utensílios	**R$ 800,00**
Marcas e Patentes	**R$ 600,00**

Para fins de balanço final foram efetuados alguns ajustes contábeis, por força das exigências técnicas, legais e estatutárias. São eles:

1 - provisão para FGTS	**R$ 30,00**
2 - provisão para perdas em investimentos	**R$ 100,00**
3 - provisão para Imposto de Renda	**R$ 200,00**
4 - depreciação de bens de uso	**R$ 25,00**
5 - amortização de bens intangíveis	**R$ 10,00**
6 - dividendos a receber de controladas	**R$ 35,00**
7 - dividendos a receber de coligadas	**R$ 15,00**

Contabilizados esses ajustes, o ativo não circulante da empresa passou a ter o valor de:

a) R$ 10.235,00.
b) R$ 10.415,00.
c) R$ 10.465,00.
d) R$ 11.005,00.
e) R$ 11.265,00.

Os lançamentos relativos aos ajustes contábeis são os seguintes:

1) D - Encargos Sociais e Trabalhistas – FGTS C - Encargos Sociais e Trabalhistas a Pagar	30,00
2) D - Despesas com Provisões C - Provisões para Perdas com Investimentos	100,00
3) D - Despesa com Imposto de Renda C - Provisão para Imposto de Renda	200,00
4) D - Despesa com Depreciação C - Depreciação Acumulada	25,00

5) D - Despesa com Amortização
C - Amortização Acumulada 10,00

6) D - Dividendos a Receber
C - Ações de Controladas 35,00

7) D - Dividendos a Receber
C - Ações de Coligadas 15,00

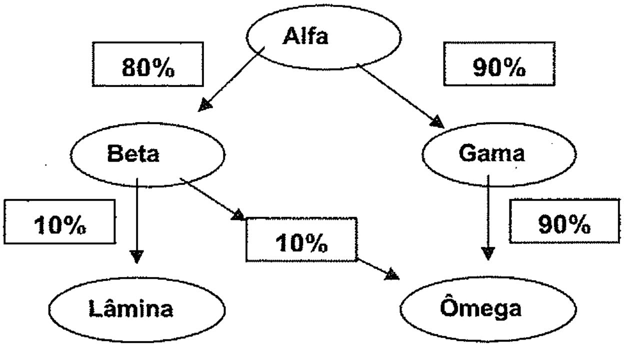
Contas
Não Circulante

Ações em Outras Cias.	1.000,00
Ações de Coligadas	1.985,00
Ações de Controladas	4.965,00
Provisão para Perdas com Investimentos	(100,00)
Veículos	1.200,00
Móveis e Utensílios	800,00
Depreciação Acumulada	(25,00)
Marcas e Patentes	600,00
Amortização Acumulada	(10,00)
Total	10.415,00

De acordo com o Pronunciamento Técnico CPC 01 (Redução ao Valor Recuperável de Ativos), a perda de valor de um ativo é apurada pela diferença entre o valor contábil e o valor recuperável (o maior entre o valor líquido de realização e o valor em uso) do bem. Segundo as normas internacionais de contabilidade, esse ajuste também é aplicável às participações permanentes.

10. (TRF/Esaf) Em cada círculo está inscrito o nome de uma empresa.

A seta indica participação de uma empresa no capital de outra. No retângulo está o percentual de cada participação.



Assinale a opção correta.

a) **A empresa Alfa controla indiretamente a empresa Ômega.**
b) **A empresa Alfa controla indiretamente a empresa Lâmina.**
c) **A empresa Beta controla a empresa Lâmina.**
d) **A empresa Beta controla a empresa Ômega.**
e) **A empresa Gama controla a empresa Beta.**

Alfa tem participação em Gama de 90%, cuja participação em Ômega é também de 90%:

$$\text{Alfa} \xrightarrow{90\%} \text{Gama} \xrightarrow{90\%} \text{Ômega}$$

Desse modo, Alfa é titular de 90% dos 90% que Gama tem de Ômega:

Participação indireta de Alfa em Ômega: 90% x 90% = 81%.

Pode-se dizer que Alfa controla Ômega de forma indireta, uma vez que, com 81% de participação indireta, certamente a investidora é titular da maioria das ações com direito a voto da investida. Por lei, o percentual máximo de ações sem direito a voto é de 50% do total de ações.

Alfa tem participação em Beta de 80%, que participa de Lâmina com 10%:

$$\text{Alfa} \xrightarrow{80\%} \text{Beta} \xrightarrow{10\%} \text{Lâmina}$$

Participação indireta de Alfa em Lâmina: 80% x 10% = 8%.

11. **(TRF/Esaf/Adaptada) No dia 2 de janeiro de X3, a empresa Participa S.A. adquiriu 80% do capital da empresa Construção Ltda., tomando o seu controle com intenção de permanência, pelo valor de R$ 90.000,00.**

Construção Ltda.	
Balanço de 30 de Novembro de X2	
	Valores em R$
Capital Social	**50.000,00**
Reserva de Capital	**2.000,00**
Reserva Legal	**1.000,00**
Lucro Líquido do Exercício (janeiro a novembro de X2)	**7.000,00**

Com base nos dados da empresa Construção Ltda., acima, assinale o lançamento que corresponde a este fato contábil.

Contas	**Débito**	**Crédito**
a) **Carteira de Ações (Realizável LP)**	**90.000,00**	
a Bancos Conta Movimento		**90.000,00**

b) Diversos		
a Bancos Conta Movimento		**90.000,00**
Investimentos Avaliados pelo PL – Construção Ltda.	**48.000,00**	
Investimentos – Ágio – Construção Ltda.	**42.000,00**	

c) Diversos		
a Bancos Conta Movimento		**90.000,00**
Investimentos Avaliados pelo PL – Construção Ltda.	**40.000,00**	
Investimentos – Ágio – Construção Ltda.	**50.000,00**	

d) Investimento em Ações	**90.000,00**	
a Bancos Conta Movimento		**90.000,00**

e) Bancos Conta Movimento	**90.000,00**	
a Diversos		
a Investimentos Avaliados pelo PL – Construção Ltda.		**40.000,00**
a Investimentos – Ágio – Construção Ltda.		**50.000,00**

A intenção de permanência determina a classificação no ativo não circulante.

PL da empresa Construção Ltda.	60.000,00
Percentual de participação da investidora	x 80%
Valor de PL da participação	48.000,00

Preço pago na aquisição da participação	90.000,00
Valor de PL da participação	(48.000,00)
Ágio na aquisição da participação	42.000,00

Esse investimento deve ser apresentado no ativo não circulante assim:

Investimentos avaliados pelo PL	48.000,00
Ágio	42.000,00
Valor contábil dos investimentos	90.000,00

12. (AFRF/Esaf/Adaptada) Temos como tarefa observar o patrimônio líquido das empresas Hexa Comercial e Hepta Comercial, em 31.12.X2, no qual podemos verificar os seguintes elementos:

Rubrica	**empresa Hexa**	**empresa Hepta**
Capital social	**R$ 150.000,00**	**R$ 120.000,00**
Ações emitidas	**15.000 unidades**	**12.000 unidades**
Reservas e lucros	**R$ 30.000,00**	**R$ 12.000,00**
Ativo não circulante	**R$ 140.000,00**	**R$ 150.000,00**
Investimentos	**R$ 72.000,00**	**R$ 37.000,00**
Ações do BB	**R$ 10.000,00**	**R$ 6.000,00**
Ações de Hepta	**R$ 52.800,00**	**-----------------**

No exercício social de X2:

– a empresa Hexa obteve lucro líquido de R$ 50.000,00;
– a empresa Hepta obteve lucro líquido de R$ 40.000,00;
– a empresa Hexa distribuiu dividendos de 20%; e
– a empresa Hepta distribuiu dividendos de 20%.

Com base nessas informações, ao examinarmos a escrituração da empresa Hexa, devemos encontrar um lançamento assim registrado:

a) Dividendos a Receber
a Ações da Empresa Hepta Comercial
Vlr. dividendos a nosso favor R$ 3.200,00

b) Dividendos a Receber
a Receita com Dividendos
Vlr. dividendos a nosso favor R$ 3.200,00

c) Ações da Empresa Hepta Comercial
a Dividendos a Receber
Vlr. dividendos a nosso favor R$ 3.200,00

d) Dividendos a Receber
a Ações da Empresa Hepta Comercial
Vlr. dividendos a nosso favor R$ 4.000,00

e) Dividendos a Receber
a Receita com Dividendos
Vlr. dividendos a nosso favor R$ 4.000,00

Pode-se apurar o percentual de participação de Hexa em Hepta da seguinte forma:

$$\frac{\text{Valor Contábil do Invest.}}{\text{PL da Investida (Hepta)}} = \frac{52.800,00}{132.000,00} = 0,40$$

A apuração do percentual de participação deve ser feita dividindo-se o valor contábil do investimento pelo PL da investida: 52.800/132.000 = 0,4, pois o valor contábil das ações inclui os ajustes por EP, e não apenas o valor nominal das ações ou equivalente. Como a participação é de 40% e o enunciado não informa se há direito a voto, não podemos afirmar se o investimento é em coligada ou controlada. O mais provável é que se trate de coligada.

Com a edição da MP nº 449/08 (convertida na Lei nº 11.941/09), se a participação for em controlada ou coligada, cabe a avaliação pelo valor de patrimônio líquido.

Eis a apuração do dividendo de Hexa em Hepta pelo método da equivalência patrimonial.

Lucro líquido de Hepta	40.000,00
Percentual de dividendos	x 20%
Dividendos distribuídos	8.000,00
Participação de Hexa	x 40%
Dividendos de Hexa	3.200,00

Se o investimento fosse avaliado pelo método do custo de aquisição, a alternativa correta seria a B.

13. (ISS-Recife/Esaf/Adaptada) A empresa Participações S/A adquiriu 60% do capital da empresa Contrata Ltda., tomando o seu controle com intenção de permanência, pelo valor de R$ 30.000,00, em 02/01/X3:

Contrata Ltda.
Balanço de 30 de novembro de X2

	Valores em R$
Capital Social	**40.000,00**
Reserva de Capital	**1.000,00**
Reserva Legal	**2.000,00**
Lucro Líquido do Exercício (janeiro a novembro de X2)	**5.000,00**

Com base nos dados da empresa Contrata Ltda., acima, assinale o lançamento que corresponde a este fato contábil.

	Valores em R$	
Contas	Débito	Crédito
a) Carteira de Ações (Realizável LP)	30.000,00	
a Bancos Conta Movimento		30.000,00
b) Diversos		
a Bancos Conta Movimento		30.000,00
Investimentos Avaliados pelo PL – Contrata Ltda.	28.800,00	
Investimentos – Ágio – Contrata Ltda.	1.200,00	
c) Diversos		
a Bancos Conta Movimento		30.000,00
Investimentos Avaliados pelo PL – Contrata Ltda.	24.000,00	
Investimentos – Ágio – Contrata Ltda.	6.000,00	
d) Investimentos em Ações	30.000,00	
a Bancos Conta Movimento		30.000,00
e) Bancos Conta Movimento	30.000,00	
a Diversos		
a Investimentos Avaliados pelo PL – Contrata Ltda.		24.000,00
a Investimentos – Ágio – Contrata Ltda.		6.000,00

PL da Contrata Ltda.:

Capital Social	40.000,00
Reserva de Capital	1.000,00
Reserva Legal	2.000,00
Lucro Líquido do Exercício (lucros acumulados)	5.000,00
Total	48.000,00

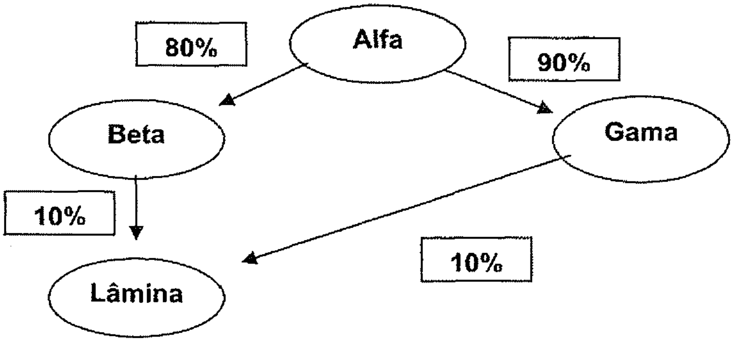
A investidora é titular de 60% do capital da investida:

PL da Contrata Ltda.	48.000,00
Percentual de participação no capital da investida	x 60%
Valor de PL do investimento	28.800,00

Valor pago pelo investimento	30.000,00
Valor de PL do investimento	(28.800,00)
Ágio na aquisição da participação	1.200,00

14. (ISS-Recife/Esaf) Em cada círculo está escrito o nome de uma empresa.

A seta indica a participação no capital da outra empresa. No retângulo, está o percentual dessa participação.



Assinale a opção correta.

a) A empresa Alfa controla indiretamente a empresa Lâmina.
b) A empresa Beta controla a empresa Lâmina.
c) A empresa Gama controla a empresa Lâmina.
d) A empresa Gama controla a empresa Beta.
e) A empresa Alfa controla a empresa Beta.

Com a participação de 80%, que lhe assegura a maioria das ações com direito a voto, pode-se dizer que Alfa controla Beta de forma direta.

Alfa tem participação em Gama de 90%, cuja participação em Lâmina é de 10%:

$$\text{Alfa} \xrightarrow{90\%} \text{Gama} \xrightarrow{10\%} \text{Lâmina}$$

Desse modo, Alfa é titular de 90% dos 10% que Gama tem de Lâmina:

Participação indireta de Alfa em Lâmina por intermédio de Gama: 90% x 10% = 9%.

Alfa tem participação em Beta de 80%, que participa de Lâmina com 10%:

$$\text{Alfa} \xrightarrow{80\%} \text{Beta} \xrightarrow{10\%} \text{Lâmina}$$

Participação indireta de Alfa em Lâmina por intermédio de Beta: 80% x 10% = 8%.

15. (AFC/CGU/Esaf/Adaptada) A companhia Arvorebrás tem patrimônio líquido de R$ 1.500.000,00 e possui 18% das ações emitidas pela Piauí Queijos & Doces. O investimento não é avaliado por equivalência patrimonial.

No fim do exercício social a investida apurou lucro líquido de R$ 25.000,00 e destinou 40% para o pagamento de dividendos.

Ao receber a comunicação desses fatos a investidora deverá contabilizar

a) Débito de Ativo Não Circulante	**4.500,00**	
a Crédito de Receitas		**4.500,00**
b) Débito de Ativo Circulante	**4.500,00**	
a Crédito de Receitas		**4.500,00**
c) Débito de Ativo Não Circulante	**1.800,00**	
a Crédito de Resultado do Exercício		**1.800,00**
d) Débito de Ativo Circulante	**1.800,00**	
a Crédito de Resultado do Exercício		**1.800,00**
e) Débito de Ativo Não Circulante	**2.700,00**	
Débito de Ativo Circulante	**1.800,00**	
a Crédito de Resultado		**4.500,00**

A investida pagou dividendos no valor de: 25.000,00 x 40% = 10.000,00.

Considerando o método do custo, eis o lançamento feito pela investidora:

D - Caixa
C - Receita de Dividendos

10.000,00 x 18% =	1.800,00

16. (TCE-ES/Esaf/Adaptada) A Cia. investidora adquiriu 11 mil ações do capital da firma Zaim S/A por R$ 18.000,00, pagos com um cheque do Banco do Brasil S/A. Essa aplicação de recursos, sob qualquer prisma que se observe, caracteriza um investimento relevante e com influência.

A empresa Zaim S/A possui capital constituído de 50 mil ações, com valor nominal de R$ 1,50 e valor patrimonial de R$ 1,80, vez que já contabilizou R$ 10.000,00 em reservas de capital e R$ 5.000,00 em reservas de lucros.

Na Cia. Investidora, em decorrência do negócio acima narrado, o contador deverá promover o seguinte lançamento:

a) Ações de Coligadas		
a Bancos Conta Movimento		**R$ 18.000,00**
b) Diversos		
a Bancos conta Movimento		
Ações de Coligadas	**R$ 16.500,00**	
Ágio na Aquisição de Ações	**R$ 1.500,00**	**R$ 18.000,00**

c) **Diversos**

a Diversos

Ações de Coligadas	**R$ 16.500,00**	
Ágio na Aquisição de Ações	**R$ 3.300,00**	**R$ 19.800,00**
a Bancos Conta Movimento	**R$ 18.000,00**	
a Reservas de Capital	**R$ 1.800,00**	**R$ 19.800,00**

d) **Ações de Coligadas**

a Diversos

a Bancos Conta Movimento	**R$ 18.000,00**	
a Deságio na Aquisição de Ações	**R$ 1.800,00**	**R$ 19.800,00**

e) **Ações de Coligadas**

a Diversos

a Bancos Conta Movimento	**R$ 18.000,00**	
a Reservas de Capital	**R$ 1.800,00**	**R$ 19.800,00**

PL da Investida

Capital Social (50.000 ações x 1,50)	75.000,00
Reservas de Capital	10.000,00
Reservas de Lucros	5.000,00
	90.000,00

O valor patrimonial por ação era de: 90.000,00/50.000 ações = 1,80

A investidora adquiriu 11.000 ações, pagando 1,50 por cada. Então, a aquisição foi feita com deságio, ou seja, o valor pago era inferior ao valor patrimonial das ações:

	18.000,00	valor pago pelas ações
11.000 ações x 1,80	(19.800,00)	valor patrimonial das ações
Deságio	(1.800,00)	

Esse critério é previsto pela legislação do Imposto de Renda. Assim a resposta seria a alternativa D. Todavia, é importante observar que as normas internacionais de contabilidade determinam o imediato reconhecimento no resultado do exercício do deságio de participação permanente.

17. (ISS-SP/FCC/2007/Adaptada) É uma conta redutora do ativo não circulante a provisão para créditos

a) de liquidação duvidosa.
b) de ajuste de bens ao valor de mercado.
c) para perdas prováveis na alienação de investimentos.
d) para férias.
e) para contingências.

Estabelece a Lei das Sociedades por Ações:

> "Art. 183 - No balanço, os elementos do ativo serão avaliados segundo os seguintes critérios:
>
> ....

> IV - os demais investimentos, pelo custo de aquisição, deduzido de provisão para atender às perdas prováveis na realização do seu valor, *ou para redução do custo de aquisição ao valor de mercado*, quando este for inferior;
>
> ....
>
> § 1° Para efeitos do disposto neste artigo, considera-se valor justo:
>
> ....
>
> c) dos investimentos, o valor líquido pelo qual possam ser alienados a terceiros".

Os demais investimentos aos quais se refere o inciso IV do art. 183 são os indicados no art. 179, III, parte final, da Lei n° 6.404/76:

> "Art. 179 - ....
>
> ....
>
> III - ...e os direitos de qualquer natureza, não classificáveis no ativo circulante, e que não se destinem à manutenção da atividade da companhia ou da empresa;".

Como se vê, em relação aos demais investimentos permanentes, a lei mencionada admite a provisão para perdas prováveis na realização do valor e a provisão para redução do custo de aquisição ao valor de mercado (valor justo), quando este for inferior. Nesta hipótese a Lei das Sociedades por Ações admite o ajuste ao valor de mercado dentro do ativo não circulante. Portanto, esta questão tem duas alternativas corretas: B e C.

18. (ISS-SP/FCC/2007/Adaptada) O recebimento de dividendos de participações societárias avaliadas pelo custo deve ser registrado, na escrituração da empresa investidora, a crédito de conta representativa

a) de receita operacional.

b) outras receitas (não operacionais).

c) de resultado da equivalência patrimonial.

d) da própria participação societária.

e) de deságio na aquisição de investimentos.

Se considerarmos a legislação do Imposto de Renda, que classifica os dividendos conforme o seu recebimento ocorra no prazo de até 6 meses da aquisição do investimento ou após esse prazo, a questão tem duas respostas: A e D, sendo a mais provável a alternativa A.

Conforme as normas internacionais, os dividendos de participações avaliadas pelo custo devem ser registrados como receita.

Gabarito

01 - A
02 - B
03 - E
04 - C
05 - C
06 - B
07 - C
08 - A
09 - B
10 - A
11 - B
12 - A
13 - B
14 - E
15 - D
16 - D
17 - C
18 - A

Capítulo 24

Passivo circulante e não circulante

24.1 Conceito

A expressão *passivo exigível* é utilizada na Lei n° 6.404/76 para traduzir os grupos passivo circulante e passivo não circulante. De acordo com o art. 180 da Lei das Sociedades por Ações, as obrigações da companhia, inclusive financiamentos para aquisição de direitos do ativo não circulante, serão classificadas no passivo circulante, quando se vencerem no exercício seguinte, e no passivo não circulante, se tiverem vencimento em prazo maior. Como exceção a essa regra, a lei citada determina que se o ciclo operacional da empresa tiver duração maior que o exercício social, a classificação no passivo circulante e no passivo não circulante terá por base o prazo desse ciclo. Este critério é igual ao adotado para o ativo.

24.2 Classificação de acordo com o ciclo operacional

Numa companhia em que o ciclo operacional tenha a duração de 2 anos, as obrigações com prazo de exigibilidade de até 2 anos serão classificadas no passivo circulante. Nessa hipótese, apenas as obrigações cujo prazo de vencimento, a contar da data do encerramento do exercício, seja superior ao período de duração do ciclo operacional deverão ser classificadas no passivo não circulante.

24.3 Classificação de acordo com o exercício social

A classificação no passivo exigível é feita com base no dia do encerramento do exercício social, que é a data-base de elaboração do balanço patrimonial. A contar dessa data, as obrigações exigíveis no exercício seguinte, isto é, nos 12 meses posteriores à data do fim do exercício social, serão apresentadas no passivo circulante. As obrigações com vencimento após o exercício seguinte serão indicadas no passivo não circulante.

De forma análoga ao que foi visto no ativo, para identificar se as dívidas da companhia são classificadas no passivo circulante ou no passivo não circulante, o contabilista analisa a composição dos saldos das contas que representam as obrigações e efetua seu desdobramento de acordo com os prazos de vencimento.

Os impostos, contribuições e outras dívidas que tenham a data de vencimento diferida (postergada) para data posterior ao exercício seguinte, em virtude de renegociação, previsão na legislação etc., devem ser lançados no passivo não circulante. É o caso da provisão para o Imposto de Renda diferido.

As obrigações por empréstimos e financiamentos devem ser registradas no momento em que ocorra o recebimento dos valores pela companhia. Caso a liberação dos recursos pelo credor se dê em parcelas, o registro da obrigação deve ser feito à medida que cada uma delas seja recebida. Não é correto lançar como obrigação as parcelas ainda não recebidas de empréstimos e financiamentos.

Os juros e variações monetárias dos empréstimos e financiamentos devem ser lançados de acordo com o princípio da competência, registrando-se em cada exercício apenas a parcela já incorrida, independentemente da data prevista para pagamento.

24.4 Despesas financeiras e variações monetárias passivas

Alguns autores dão a denominação genérica de "despesa financeira" aos juros e variações monetárias passivas. Em sentido estrito, porém, a despesa financeira é correspondente apenas aos juros. Teoricamente, a variação monetária passiva representa a atualização da dívida pela aplicação do índice negociado com o credor, enquanto os juros representam a remuneração do capital tomado. Assim, quando o empréstimo é obtido, lançamos:

D - Bancos Conta Movimento
C - Empréstimos Bancários

Para a atualização da dívida, o lançamento é:

D - Variações Monetárias Passivas
C - Empréstimos Bancários

Eis o lançamento dos juros, pagos ou a pagar:

D - Despesas Financeiras
C - Bancos Conta Movimento ou Juros a Pagar

Há contabilistas que agregam os juros a pagar ao saldo da conta que representa o capital tomado. Isso faz com que não sejam discriminadas as parcelas da dívida relativas ao capital e aos juros. O ideal é que haja a segregação desses valores por meio de contas ou subcontas.

24.5 Encargos financeiros (juros) a transcorrer

A operação de desconto de títulos se caracteriza pela cobrança de juros antecipados sobre o valor dos títulos de crédito descontados, ao contrário da operação de empréstimo, em que os juros são pagos após o transcurso do prazo ao qual pertencem. Entretanto, é usual denominar-se "empréstimo ou financiamento com a cobrança antecipada de juros" aquilo que é na verdade uma operação de desconto.

Os encargos financeiros a transcorrer, decorrentes de operações de desconto, deveriam ser identificados entre as despesas antecipadas, no ativo circulante e/ou ativo realizável a longo prazo, em função de traduzirem despesas pagas antecipadamente. Porém, vem sendo adotada por vários autores a classificação dos encargos financeiros a transcorrer no passivo circulante e/ou passivo não circulante, como conta retificadora da que registra a obrigação pelo "empréstimo ou financiamento com a cobrança antecipada de juros".

Vejamos este exemplo:

Em 01.12.X1, foi levada a desconto uma nota promissória de emissão da companhia, com o valor nominal de 100.000, cuja data de vencimento era 28.02.X2. A companhia recebeu o valor atual de 94.000 pelo título descontado.

Em 01.12.X1, lançamos:

D - Bancos Conta Movimento	94.000	
D - Juros a Vencer (AC)	6.000	
C - Notas Promissórias a Pagar (PC)		100.000

Em 31.12.X1, fizemos o lançamento de apropriação da despesa financeira de X1:

D - Despesas Financeiras	
C - Juros a Vencer	2.000

No balanço patrimonial de 31.12.X1, desconsiderados os demais valores, indicamos:

Ativo		*Passivo*	
Circulante		*Circulante*	
Juros a Vencer	4.000	Notas Promissórias a Pagar	100.000

Entretanto, alguns autores têm recomendado a adoção do critério indicado em seguida.

Em 01.12.X1, lançaríamos:

D - Bancos Conta Movimento	94.000	
D - Encargos Financeiros a Transcorrer	6.000	
C - "Financiamentos" Bancários		100.000

Em 31.12.X1, faríamos o lançamento de apropriação da despesa financeira relativa a X1:

D - Despesas Financeiras	
C - Encargos Financeiros a Transcorrer	2.000

No balanço patrimonial de 31.12.X1, indicaríamos:

Passivo	
Circulante	
"Financiamentos" Bancários	100.000
Encargos Financeiros a Transcorrer	(4.000)
	96.000

Empréstimos, financiamentos e descontos não se confundem:

Empréstimos – operações realizadas sem destinação específica ou vínculo à comprovação da aplicação dos recursos. São exemplos: empréstimos para capital de giro, empréstimos pessoais e adiantamentos a depositantes.

Financiamentos – operações realizadas com destinação específica, vinculadas à comprovação da aplicação dos recursos. É o caso de financiamentos para a aquisição de máquinas, equipamentos e bens de consumo e financiamentos rurais e imobiliários.

Descontos – operações de desconto de títulos de crédito (duplicatas, notas promissórias, letras de câmbio).

24.6 Dívidas de operações não usuais com pessoas ligadas

Ao dispor sobre os critérios de classificação das contas no ativo, a Lei nº 6.404/76, art. 178, II, determina que os créditos decorrentes de transações não usuais com pessoas ligadas sejam classificados no ativo não circulante realizável a longo prazo, independentemente do prazo previsto para realização. Todavia, na lei citada, não há menção à classificação no passivo não circulante de dívidas provenientes de operações não usuais com pessoas ligadas sem que se leve em consideração o prazo previsto para o pagamento. A interpretação literal tem levado muitos autores a considerar que a classificação deve ser feita de acordo com o prazo de exigibilidade. Pode-se dizer que essa é a posição da doutrina predominante.

No entanto, há quem defenda a classificação no passivo não circulante das dívidas decorrentes de transações não usuais com pessoas ligadas, por analogia com o critério estabelecido na Lei das Sociedades por Ações para o ativo realizável a longo prazo. É o caso do saudoso Milton Augusto Walter (*Introdução à Contabilidade*, 1982-1983, Editora Saraiva, Volume I – Texto, 2ª edição, p. 131):

> "Entretanto, há certos tipos de obrigações que serão satisfeitas em prazo indeterminado. Por exemplo: empréstimos efetuados por coligadas e controladas em favor da empresa investidora.
>
> Para esse caso, as normas da lei indicam que a classificação desse tipo de obrigação seja feita no Passivo Exigível a Longo Prazo.
>
> Do mesmo modo, os empréstimos efetuados por acionistas ou sócios-quotistas à empresa devem ser registrados no Passivo Exigível a Longo Prazo."

Não faz sentido classificar, de acordo com o prazo de exigibilidade, dívidas com pessoas que, por serem ligadas ao devedor, provavelmente não irão adotar medidas rígidas para a cobrança. No caso das controladas, por exemplo, o devedor chega de fato a se confundir com o credor, pois, apesar de eles serem pessoas jurídicas distintas, o controle está nas mãos de uma mesma pessoa, que não terá a preocupação de cobrar de si mesma a dívida.

Por outro lado, as transações com partes relacionadas (pessoas ligadas) devem ser evidenciadas nas demonstrações. Isso normalmente é feito por meio da classificação no longo prazo, tanto ativo quanto passivo, de forma a chamar a atenção dos analistas e dos auditores para transações envolvendo essas pessoas.

24.7 Critérios de avaliação do passivo exigível

De acordo com o art. 184 da Lei nº 6.404/76, no balanço patrimonial, os elementos do passivo (exigível) devem ser avaliados com base nos seguintes critérios:

1 - as obrigações, encargos e riscos, conhecidos ou calculáveis, inclusive Imposto de Renda a pagar com base no resultado do exercício, serão computados pelo valor atualizado até a data do balanço;

2 - as obrigações em moeda estrangeira, com cláusula de paridade cambial, serão convertidas em moeda nacional à taxa de câmbio em vigor na data do balanço;

3 - as obrigações, encargos e riscos classificados no passivo não circulante devem ser ajustados ao seu valor presente, sendo os demais ajustados quando houver efeito relevante.

24.8 Obrigações, encargos e riscos

As obrigações, encargos trabalhistas, contribuições previdenciárias e provisões para contingências (riscos ou incertezas) devem ser reconhecidos contabilmente, ainda que os valores envolvidos sejam calculados com base em estimativas. No caso de exigibilidades referentes a despesas incorridas e ainda não pagas, o registro é feito em atendimento ao princípio da competência, e pelo valor adequado, de acordo com o princípio da prudência.

Os valores das obrigações lançadas devem estar atualizados até a data do balanço. Assim, no caso de juros de empréstimos e financiamentos, a apropriação deve considerar os encargos incorridos até a data do encerramento do exercício. Não é correto apropriar como juros a pagar os encargos relativos a exercícios seguintes, uma vez que os juros de períodos a transcorrer ainda não representam despesas incorridas. Nesse caso, a obrigação só deve ser registrada no exercício de competência da despesa correlata. Exemplo: Uma companhia obteve, em 01/11/X1, um empréstimo bancário no valor de 6.000, a ser liquidado em um único pagamento em 31/03/X2, acrescido de juros de 20%. Na data da obtenção do empréstimo, o lançamento feito foi:

D - Bancos Conta Movimento	
C - Empréstimos Bancários	6.000

Em 31.12.X1, data de encerramento do exercício, foram apropriados os juros relativos ao exercício de X1:

D - Despesas de Juros	
C - Juros a Pagar (1.200 x 2/5)	480

Esses juros correspondem à despesa incorrida no exercício de X1. Como os juros totais para 5 meses são de 1.200 (20% de 6.000), para os 2 meses do exercício de X1, a despesa é equivalente a 480. Os juros relativos ao exercício de X2 não são apropriados em 31.12.X1, pois representam despesa do exercício seguinte, que ainda não é despesa paga ou incorrida. Em consequência, não deve ser registrada em X1 a obrigação relacionada aos juros de X2. Teoricamente, se o empréstimo fosse liquidado, antecipadamente, em 31.12.X1, os juros pagos seriam de apenas 480.

Em 31.03.X2, quando do pagamento da dívida, lançamos:

D - Empréstimos Bancários	6.000	
D - Despesas de Juros (de X2)	720	
D - Juros a Pagar (de X1)	480	
C - Bancos Conta Movimento		7.200

24.9 Provisões para contingências

Provisão para contingências, normalmente classificada no passivo exigível ou no ativo como conta retificadora, não se confunde com reserva para contingências, cujo registro se dá no patrimônio líquido.

A provisão para contingências é relativa a fato já ocorrido, cujos efeitos ainda não podem ser precisados. É o caso da provisão para ação judicial movida contra a companhia por empregados que reclamam direitos trabalhistas não pagos em período já trabalhado; ou por clientes que alegam danos sofridos pelo consumo de produtos fabricados pela empresa. O fato gerador do litígio já ocorreu, mas a análise da Justiça é que vai declarar os seus efeitos. A companhia pode ter ou não de indenizar o autor da ação, de acordo com a decisão judicial.

Nos termos do CPC 25, uma provisão deve ser reconhecida quando:

1 - a entidade tem uma obrigação presente (legal ou não formalizada) como resultado de evento passado;

2 - seja provável que será necessária uma saída de recursos que incorporam benefícios econômicos para liquidar a obrigação; e

3 - possa ser feita uma estimativa confiável do valor da obrigação.

Se essas condições não forem satisfeitas, nenhuma provisão deve ser reconhecida.

Já a reserva para contingências é constituída com a finalidade de compensar, em exercício futuro, a diminuição do resultado em virtude de perda provável, cujo valor possa ser estimado. O evento que provoca a constituição da reserva para contingências é futuro, podendo ou não se materializar. É o caso de atividades que possam ser afetadas por geadas, inundações, secas e outros fenômenos da natureza. Também servem como base para a reserva a previsão de instalação de uma empresa concorrente e a provável redução das alíquotas de importação, pelo governo, de produtos similares aos que a companhia fabrica no país. Esses eventos podem ocasionar maior concorrência e a consequente perda de receita para a companhia.

24.10 Obrigações em moeda estrangeira

As obrigações em moeda estrangeira são convertidas em moeda nacional à taxa de câmbio em vigor na data do balanço patrimonial. Exemplo: em 01.01.X1, uma companhia obteve empréstimo bancário de US$ 1000.00 para pagamento em 31.12.X2. Os juros simples de 10% ao ano devem ser pagos juntamente com o principal. As taxas de câmbio conhecidas eram as seguintes:

Datas	*Cotação para US$ 1.00*
01.01.X1	R$ 1,00
30.06.X1	R$ 1,20
31.12.X1	R$ 1,30
31.12.X2	R$ 1,70

Em 01.01.X1, data da obtenção do empréstimo, lançamos:

D - Bancos Conta Movimento	
C - Empréstimos Bancários	R$ 1.000,00

A conversão foi feita com base no câmbio do dia da obtenção do empréstimo, 01.01.X1 (US$ 1000.00 x R$ 1,00 = R$ 1.000,00).

Na data do encerramento do exercício, 31.12.X1, temos de apropriar a variação cambial incidente e os juros incorridos no exercício:

D - Variações Cambiais Passivas (despesa)	
C - Empréstimos Bancários	R$ 300,00

Entre 01.01.X1 e 31.12.X1, a variação cambial para cada dólar foi de R$ 0,30 (R$ 1,30 menos R$ 1,00). Logo, a variação total foi de: US$ 1000.00 x R$ 0,30 = R$ 300,00. Isso significa que a dívida da companhia foi aumentada em R$ 300,00 em virtude da desvalorização da moeda nacional. Como a companhia deve pagar em reais o valor equivalente em dólares, precisará de mais reais cada vez que a moeda nacional for desvalorizada.

Não é correto registrar variação cambial ou monetária como despesa financeira, uma vez que aquela é relativa à atualização do valor tomado, ao passo que esta representa a remuneração do capital, quer dizer, os juros.

Apropriação dos juros de X1:

D - Despesas Financeiras (juros)	
C - Juros a Pagar	R$ 130,00

Alguns autores contabilizam a obrigação pelos juros incorridos e não pagos na própria conta que registra o capital tomado (Empréstimos Bancários). Esse procedimento tem o inconveniente de não discriminar os valores do principal e dos juros devidos.

Os juros foram calculados sobre o valor atualizado da dívida na data do balanço patrimonial (R$ 1.300,00 x 10% = R$ 130,00). Assim, a dívida aparecerá no balanço patrimonial de 31.12.X1 com seu valor atualizado até a data de encerramento do exercício, com base no câmbio dessa data.

Passivo – Circulante	
Empréstimos Bancários (US$ 1000.00 x R$ 1,30)	R$ 1.300,00
Juros a Pagar	R$ 130,00

24.11 Obrigações em moeda nacional

As obrigações sujeitas a correção monetária devem ser atualizadas até a data do balanço, de forma idêntica à correção das obrigações em moeda estrangeira.

A correção monetária à qual ora nos referimos não é a do balanço, que foi extinta pela Lei n° 9.249/95. Trata-se da correção monetária contratual, vale dizer, decorrente de acordo entre as partes, que pode ser baseada em diversos índices econômicos representativos dos efeitos da inflação, como o Índice Geral de Preços – IGP, da Fundação Getúlio Vargas, e o Índice Nacional de Preços ao Consumidor – INPC, do IBGE.

Exemplo

Em 01.04.X1, a companhia obteve um empréstimo bancário de R$ 1.000,00 para pagamento em 01.04.X2, com correção pelo IGP e juros simples de 10% ao ano. Os índices conhecidos eram estes:

Data	IGP
01.04.X1	2,00
31.12.X1	2,60

Na data da obtenção do empréstimo, 01.04.X1, lançamos:

D - Bancos Conta Movimento	
C - Empréstimos Bancários	1.000,00

Em 31.12.X1, data do balanço, verificamos a variação do IGP: 2,60/2,00 = 1,30. Isso significa que a oscilação de preços foi de 30% (1,30 – 1,00 = 0,30 ou 30%). Quando uma divisão apresenta o quociente 1,30, seu numerador é superior ao denominador em 30%. Logo, a correção monetária foi de: R$ 1.000,00 x 30% = R$ 300,00:

D - Variações Monetárias Passivas	
C - Empréstimos Bancários	300,00

Registro dos juros de X1:

D - Despesas Financeiras	
C - Juros a Pagar	97,50

Os juros foram calculados sobre o saldo atualizado da dívida e correspondem ao período de 9 meses, compreendidos entre a data da obtenção do empréstimo, 01.04.X1, e a data do encerramento do exercício, 31.12.X1. Os juros equivalentes a um ano seriam de 130,00 (1.300,00 x 10%). Portanto, os juros de 9 meses são: 130,00 x 9/12 = 97,50.

24.12 Deságio na emissão de debêntures

Características – Há deságio quando o título é negociado por preço abaixo do seu valor nominal.

Lançamento – Na emissão de debêntures com valor nominal de 10.000,00, negociadas por 9.000,00 (com deságio de 1.000,00):

D - Bancos Conta Movimento	9.000,00	
D - Deságio a Amortizar	1.000,00	
C - Debêntures a Resgatar		10.000,00

Por registrar despesa correspondente a título emitido com vencimento ainda a transcorrer, a conta Deságio a Amortizar representa despesa antecipada na alienação das debêntures, podendo ser apresentada no ativo circulante e/ou realizável a longo prazo. Há autores, porém, que preferem classificá-la como retificadora da conta Debêntures a Resgatar, no passivo exigível. Qualquer que seja a classificação, o deságio deve ser apropriado ao resultado do exercício *pro rata tempore*, isto é, proporcionalmente, em razão do prazo transcorrido até a data da amortização do deságio:

D - Despesa de Deságio na Emissão de Debêntures (resultado)
C - Deságio a Amortizar

24.13 Resultados de exercícios futuros e receitas diferidas

O grupo resultados de exercícios futuros foi extinto pela MP nº 449/08, convertida na Lei nº 11.941/09.

A redação revogada do art. 181 da Lei das Sociedades por Ações estabelecia que seriam classificadas como resultado de exercício futuro as receitas de exercícios futuros, diminuídas dos custos e despesas a elas correspondentes. Isso era suficiente para que muitos contabilistas classificassem no grupo resultados de exercícios futuros todo tipo de receita antecipada.

A MP nº 449/08 fixa que o saldo existente no grupo resultados de exercícios futuros em 31 de dezembro de 2008 deve ser reclassificado para o passivo não circulante em conta representativa de receita diferida. O registro desse saldo deve evidenciar a receita diferida e o respectivo custo diferido, mais ou menos assim:

Passivo não circulante
Receitas Diferidas
(–) Custos e Despesas das Receitas Diferidas

Exemplo de receita diferida é a representada pela conta Aluguéis Ativos a Vencer, desde que o valor recebido antecipadamente não esteja sujeito a restituição.

Entre os custos e despesas da receita diferida de aluguel, devem ser computados os valores da depreciação, amortização ou exaustão dos bens alugados ou cedidos, além dos tributos que representem ônus para o locador ou cedente, incidentes sobre os bens.

Em nossa opinião, a partir da edição da MP nº 449/08, as receitas diferidas que antes eram apropriadas no extinto grupo resultados de exercícios futuros passam a ser classificadas no passivo não circulante.

Segundo a doutrina predominante, também são receitas diferidas as comissões (não confundir com os juros) recebidas antecipadamente por conta de empréstimos ou financiamentos.

Na hipótese de doação ou subvenção, se houver alguma condição ou contrapartida exigida do donatário, de início, o bem recebido será contabilizado no ativo mediante contrapartida no passivo não circulante para posterior reconhecimento no resultado, à medida que neste sejam apropriadas as despesas correspondentes. Exemplo: Se a empresa recebe um terreno em doação do Poder Público sob condição de nele construir uma unidade industrial, haverá registro de receita diferida no passivo não circulante. A apropriação da receita de doação ao resultado ocorrerá proporcionalmente à depreciação da edificação.

Os valores registrados como receitas diferidas devem ser transferidos para os resultados dos exercícios aos quais pertencem, de acordo com o princípio da competência.

Conforme o entendimento predominante, os juros ativos a transcorrer provenientes de empréstimos não devem ser classificados como receitas diferidas, e sim no ativo, como conta retificadora da que registra o valor a receber.

Regime Tributário de Transição (RTT) – Segundo a nova legislação, as alterações introduzidas pela Lei nº 11.638/07 e pelos arts. 36 e 37 da Medida Provisória nº 449/08, que modifiquem o critério de reconhecimento de receitas, custos e despesas computadas na apuração do lucro líquido do exercício definido no art. 191 da Lei nº 6.404/76, não terão efeitos para fins de apuração do lucro real da pessoa jurídica sujeita ao RTT, devendo ser considerados, para fins tributários, os métodos e critérios contábeis vigentes em 31 de dezembro de 2007.

Com essa finalidade, a MP nº 449/08 fixa critérios para que as doações e subvenções governamentais para investimentos e o prêmio recebido na emissão de debêntures sejam computados como receita no resultado, conforme o regime de competência, sem que, no entanto, sofram tributação pelo Imposto de Renda (exclusão).

24.14 Prêmio recebido na emissão de debêntures

A partir da edição da Lei nº 11.638/07, o prêmio recebido na emissão de debêntures deixou de ser reserva de capital. O tratamento contábil adequado passa a ser, segundo a CVM, classificá-lo como um resultado não realizado (receitas diferidas), no grupo passivo não circulante, para ser apropriado como receita, segundo o princípio da competência, na mesma base em que são apropriados os juros (despesas) das debêntures. Todavia, os saldos existentes em reserva de capital a título de prêmio na emissão de debêntures deverão ser mantidos até sua total utilização.

Entende-se por prêmio o valor apurado além do nominal das debêntures. Normalmente é consequência das vantagens oferecidas na negociação das debêntures, como atualização monetária ou cambial, juros, participação nos resultados da companhia e faculdade de conversão em ações, o que pode tornar os títulos atraentes para os investidores de tal forma que eles aceitem pagar um valor acima do nominal (acima do par).

Características – As debêntures são títulos de crédito que conferem aos seus titulares o direito de crédito contra a companhia emitente, podendo assegurar aos credores correção monetária ou cambial, juros, participação no lucro e prêmio de reembolso. São emitidas pela S/A como forma de obtenção de empréstimo perante o público, podendo servir como uma alternativa aos empréstimos bancários e suas altas taxas de juros. O debenturista não é sócio, e sim credor da sociedade.

Conversão em ações – A debênture pode ser conversível em ações, nas condições constantes da escritura de emissão, cabendo aos acionistas a preferência para subscrever a emissão de debênture com cláusula de conversibilidade.

Competência para deliberar sobre a emissão – A deliberação sobre emissão de debêntures é de competência privativa da assembleia de acionistas. O valor total das emissões, excetuados os casos previstos em lei, não pode ultrapassar o capital social da companhia.

Forma de emissão – Com a edição da Lei nº 8.021/90, ficou proibida a emissão de debêntures ao portador ou endossáveis. A partir de então, a debênture deve ter, obrigatoriamente, a forma nominativa, o que descaracteriza sua natureza de título ao portador.

Lançamento – Se uma série de debêntures foi emitida com o valor nominal de 10.000,00, sendo, porém, os títulos negociados no mercado por 11.000,00 (com prêmio de 1.000,00):

D - Bancos Conta Movimento (AC)	11.000,00	
C - Debêntures a Resgatar (PC/PNC)		10.000,00
C - Receitas Diferidas – Prêmio a Apropriar (PNC)		1.000,00

Além do valor nominal do título, a companhia deve pagar aos titulares das debêntures correção e juros, que representam despesa.

Pela aplicação da correção sobre o valor original:

D - Variações Monetárias Passivas (despesa)
C - Debêntures a Resgatar

Pelo registro dos juros:

D - Despesas Financeiras
C - Debêntures a Resgatar (ou Juros a Pagar)

Pelo resgate dos títulos:

D - Debêntures a Resgatar
C - Bancos Conta Movimento

Se em vez de resgatados os títulos forem convertidos em ações:

D - Debêntures a Resgatar
C - Capital Social

24.15 Doações e subvenções

Após a Lei nº 11.638/07, ficou vedado o registro como reserva de capital de doações e subvenções para investimentos. No entanto, os saldos existentes deverão ser mantidos em reserva de capital até sua total utilização.

Na hipótese de não haver condição a ser cumprida pela empresa donatária, conforme a nova legislação as doações e subvenções, inclusive para investimentos, integram o resultado, como receitas. Todavia, se houver alguma condição ou contrapartida, de início, a doação ou subvenção será contabilizada no passivo não circulante para posterior reconhecimento no resultado, à medida que nele sejam apropriadas as despesas correspondentes. Exemplo: Se a empresa recebe um terreno em doação do Poder Público sob condição de nele construir uma unidade industrial, a apropriação da receita de doação ao resultado ocorrerá proporcionalmente à depreciação da edificação.

A Lei nº 6.404/76 estabelece que a assembleia geral poderá, por proposta dos órgãos de administração, destinar para reserva de incentivos fiscais (reserva de lucro) a parcela do lucro líquido decorrente de doações ou subvenções governamentais para investimentos, que poderá ser excluída da base de cálculo do dividendo obrigatório (pensamos que também da base de cálculo dos juros sobre o capital próprio). Vale dizer, para pagar menos dividendo, a companhia pode usar a faculdade de constituir reserva de lucros sobre doações e subvenções para investimentos concedidas pelo Poder Público.

Lançamento – No recebimento por doação do Poder Público de um terreno avaliado em 15.000, destinado à construção de uma nova unidade de produção:

D - Terrenos	
C - Receita a Apropriar de Doações Governamentais p/ Invest. (PNC)	15.000

Registro dos gastos com a construção:

D - Edificações	
C - Caixa	35.000

Depreciação da edificação no primeiro ano:

D - Depreciação
C - Depreciação Acumulada (35.000/25 anos) 1.400

Apropriação ao resultado da receita de doação:

D - Receita a Apropriar de Doações Governamentais p/ Invest. (PNC)
C - Receita de Doação (15.000/25 anos) 600

Remissão – É o perdão de dívida. Tem na companhia beneficiária tratamento idêntico ao que é conferido às doações. Por exemplo, registro do perdão de dívida com fornecedor de mercadoria:

D - Fornecedores
C - Receita de Doação

24.16 Subvenções para investimentos mediante incentivos fiscais

Em relação às instituições que exploram atividades econômicas, as subvenções para investimentos normalmente são correspondentes a incentivos fiscais provenientes de isenções, reduções ou devoluções de impostos, tais como o IR, IPI, ICMS, ISS.

Incentivos fiscais de aplicação de parcelas do imposto – Além dos incentivos de isenção e redução do imposto devido, a legislação do Imposto de Renda faz previsão dos incentivos fiscais por meio da aplicação de parcelas do Imposto de Renda devido. Nesse caso, o valor a ser aplicado em incentivos fiscais é recolhido juntamente com o imposto normal, sendo feita a indicação, no Documento de Arrecadação de Receitas Federais – Darf, do fundo de investimento beneficiário.

Lançamento – O Imposto de Renda é calculado normalmente, sendo constituída a respectiva provisão:

D - Resultado do Exercício
C - Provisão para o Imposto de Renda (PC) 100.000,00

Supondo que, do total de 100.000,00, o incentivo fiscal corresponda a 33.000,00, baixamos da Provisão para o Imposto de Renda este valor:

D - Provisão para o Imposto de Renda (PC)
C - Incentivos Fiscais a Recolher (PC) 33.000,00

Quando do Recolhimento do imposto, são pagas as duas parcelas, inclusive a correspondente ao incentivo:

D - Provisão para o Imposto de Renda	67.000,00	
D - Incentivos Fiscais a Recolher	33.000,00	
C - Caixa ou Bancos Conta Movimento		100.000,00

O registro do depósito para incentivos fiscais, que corresponde ao valor debitado em Incentivos Fiscais a Recolher (33.000,00), deve ser feito em conta do ativo não circulante realizável a longo prazo, em razão do prazo previsto para o recebimento dos Certificados de Investimentos (CI):

D - Depósitos com Incentivos Fiscais (ANC – RLP)
C - Receita de Incentivos Fiscais (exclusão do lucro real) 33.000,00

Quando do recebimento dos Certificados de Investimentos, é dada a baixa no valor depositado:

D - Investimentos com Incentivos Fiscais	
C - Depósitos com Incentivos Fiscais	33.000,00

24.17 Ajuste de passivo não circulante a valor presente

Conforme a Lei n° 6.404/76, as obrigações, encargos e riscos classificados no passivo não circulante devem ser ajustados ao seu valor presente, sendo os demais ajustados quando houver efeito relevante.

Exemplo

Na compra de equipamentos industriais para pagamento a longo prazo, são conhecidos os seguintes dados:

Valor a prazo: 12.000.

Valor à vista: 10.000.

Na compra a prazo, o registro da transação poderia ser processado assim:

D - Equipamentos	10.000	
D - Ajuste a Valor Presente	2.000	
C - Contas a Pagar		12.000

Passivo não circulante	
Contas a Pagar	12.000,00
(–) Ajuste a Valor Presente	(2.000,00)
Valor presente	10.000,00

Assim, o valor contábil dos equipamentos não é afetado pelos juros embutidos no preço de compra. Conforme o princípio da competência, os juros lançados em Ajuste a Valor Presente serão apropriados ao resultado, como despesa financeira, *pro rata tempore*:

D - Despesas Financeiras
C - Ajuste a Valor Presente

No caso de a conta a pagar ter sido contabilizada com os juros embutidos, o procedimento mais indicado é registrar, ao fim do exercício, o ajuste tendo como contrapartida conta de receita financeira.

Exemplo

A companhia possui, em seu passivo não circulante, contas a pagar no valor de R$ 12 mil, com juros embutidos de 20%. Nesse caso, eis o valor presente da obrigação:

Valor Presente = R$ 12.000,00/1,2 = R$ 10.000,00

D - Ajuste a Valor Presente
C - Receitas Financeiras

Passivo não circulante	
Contas a Pagar	12.000,00
(–) Ajuste a Valor Presente	(2.000,00)
Valor presente	10.000,00

Questões comentadas

Para se levantar um balanço patrimonial segundo a Lei nº 6.404/76, conhecida como Lei das Sociedades por Ações, foram fornecidos os seguintes dados:

– Valores Mobiliários	**510**
– Caixa	**20**
– Bancos Conta Movimento	**90**
– Contas a Receber	**10**
– Clientes	**400**
– Estoques de Mercadorias	**200**
– Duplicatas Descontadas	**120**
– Edifícios	**700**
– Participação em Sociedade Controlada	**200**
– Móveis, Utensílios e Instalações	**300**
– Prêmios de Seguros a Vencer	**12**
– Depreciação Acumulada de Edifícios	**400**
– Depreciação Acumulada de Móveis, Utensílios e Instalações	**60**
– Provisão para Devedores Duvidosos	**6**
– Contas a Pagar	**70**
– Empréstimo a Sociedade Controlada	**100**
– Fornecedores	**150**
– Capital Social	**800**
– Reserva de Capital	**55**
– Lucros Acumulados	**468**
– Ações em Tesouraria	**22**
– Impostos, Taxas e Contribuições a Recolher	**45**
– Provisão para a Contribuição Social sobre o Lucro	**63**
– Provisão para o Imposto de Renda	**170**
– Reserva Legal	**27**
– Dividendos a Pagar	**130**

01. O passivo circulante importou em

a) 634.
b) 748.
c) 754.
d) 498.
e) 628.

A classificação das contas anteriores no balanço patrimonial é esta:

– Valores Mobiliários	AC
– Caixa	AC
– Bancos Conta Movimento	AC
– Contas a Receber	AC
– Clientes	AC
– Estoques de Mercadorias	AC
– Duplicatas Descontadas	PC
– Edifícios	ANC, imobilizado
– Participação em Sociedade Controlada	ANC, investimentos
– Móveis, Utensílios e Instalações	ANC, imobilizado
– Prêmios de Seguros a Vencer	AC
– Depreciação Acumulada de Edifícios	ANC, imobilizado, retif.
– Depreciação Acumulada de Móveis, Utensílios e Instalações	ANC, imobilizado, retif.
– *Provisão para Devedores Duvidosos*	AC, *retificadora*
– Contas a Pagar	PC
– Empréstimo a Sociedade Controlada	ANC, RLP
– Fornecedores	PC
– Capital Social	PL
– Reserva de Capital	PL
– Lucros Acumulados	PL
– Ações em Tesouraria	PL, retif.
– Impostos, Taxas e Contribuições a Recolher	PC
– Provisão para a Contribuição Social sobre o Lucro	PC
– Provisão para o Imposto de Renda	PC
– Reserva Legal	PL
– Dividendos a Pagar	PC

02. Representa uma obrigação a conta

- **a) Prêmio de Seguros.**
- **b) Seguros a Pagar.**
- **c) Seguros a Vencer.**
- **d) Seguros Antecipados a Apropriar.**
- **e) Seguros Pagos Antecipadamente.**

A classificação das contas acima é a seguinte:

Prêmio de Seguros – resultado, despesa
Seguros a Pagar – passivo circulante
Seguros a Vencer – ativo circulante
Seguros Antecipados a Apropriar – ativo circulante
Seguros Pagos Antecipadamente – ativo circulante

03. (TFC/SFC/Esaf/Adaptada) A empresa Júpiter S.A. promoveu a contabilização completa de seus atos e fatos administrativos, mas o contador, quando mandou levantar o balancete de verificação, nele não incluiu as seguintes contas e respectivos saldos:

Ações em Tesouraria	**R$ 600,00**
Amortização Acumulada	**R$ 160,00**
Capital a Realizar	**R$ 800,00**
Depreciação Acumulada	**R$ 450,00**
Duplicatas Descontadas	**R$ 400,00**
Prejuízos Acumulados	**R$ 110,00**
Provisão p/ FGTS	**R$ 222,00**
Provisão p/ Férias	**R$ 111,00**
Provisão p/ Créditos de Liquidação Duvidosa	**R$ 200,00**
Provisão p/ Imposto de Renda	**R$ 500,00**
Provisão p/ Perdas em Investimento	**R$ 300,00**
Provisão p/ Ajuste ao Valor Justo	**R$ 100,00**

A inclusão das contas acima e respectivos saldos, já contabilizados, na montagem estrutural das demonstrações contábeis provocará todas as alterações abaixo, exceto:

a) os saldos devedores aumentarão em R$ 1.510,00.
b) os saldos credores aumentarão em R$ 2.443,00.
c) o ativo não circulante ficará reduzido em R$ 910,00.
d) o passivo circulante ficará aumentado em R$ 433,00.
e) o ativo circulante ficará reduzido em R$ 700,00.

Podemos identificar as contas apresentadas como segue:

Contas	*Classificação*	*Natureza*
Ações em Tesouraria	retificadora do PL	devedora
Amortização Acumulada	retificadora do ANC	credora
Capital a Realizar	retificadora do PL	devedora
Depreciação Acumulada	retificadora do ANC	credora
Duplicatas Descontadas	PC	credora
Prejuízos Acumulados	retificadora do PL	devedora
Provisão p/ FGTS	PC	credora
Provisão p/ Férias	PC	credora
Provisão p/ Créditos de Liquidação Duvidosa	retificadora do AC	credora
Provisão p/ Imposto de Renda	PC	credora
Provisão p/ Perdas em Investimento	retificadora do ANC – invest.	credora
Provisão p/ Ajuste ao Valor Justo	retificadora do AC	credora

A alternativa D é a única errada, pois o passivo circulante ficará aumentado em 1.233,00 em função dos valores lançados nas contas Duplicatas Descontadas, Provisão p/ FGTS, Provisão p/ Férias e Provisão p/ Imposto de Renda.

04. (AFRF/EsafAdaptada) Indique a opção correta.

a) Os financiamentos para aquisição de bens do ativo não circulante, vencíveis após o término do exercício social seguinte, são classificados no ativo não circulante realizável a longo prazo.

b) Os empréstimos recebidos de sociedades coligadas ou controladas, vencíveis no curso do exercício social seguinte, serão classificados no ativo circulante.

c) Os empréstimos recebidos de sociedades coligadas ou controladas, vencíveis após o término do exercício social seguinte, serão classificados no passivo não circulante.

d) Os financiamentos para aquisição de bens do ativo não circulante imobilizado, vencíveis após o término do exercício social seguinte, serão classificados no passivo circulante.

e) Os empréstimos recebidos de sociedades coligadas ou controladas, vencíveis no curso do exercício social seguinte, serão classificados no ativo não circulante realizável a longo prazo.

Os financiamentos para a aquisição de bens do ativo não circulante, vencíveis após o término do exercício seguinte, são classificados no passivo não circulante.

A Escola de Administração Fazendária – Esaf tem considerado que os empréstimos recebidos de sociedades coligadas e controladas, vencíveis no curso do exercício social seguinte, são classificados no passivo circulante. Todavia, a matéria não é pacífica, sendo admissível sua apresentação no passivo não circulante.

05. (ICMS-MS/Esaf) De acordo com a legislação vigente sobre classificação contábil, os empréstimos tomados de empresas coligadas ou controladas, com vencimento para 120 dias, devem ser classificados no grupo patrimonial

a) ativo circulante.

b) passivo circulante.

c) ativo não circulante realizável a longo prazo.

d) passivo não circulante.

e) ativo não circulante – investimentos.

Gabarito oficial: B. No entanto, o tema é polêmico, sendo admissível a classificação no passivo não circulante.

A prevalecer a resposta adotada pela banca, teremos o seguinte contraste: a conta a pagar do empréstimo obtido pela investidora será classificada no passivo circulante da investidora; e a conta a receber, favorável às investidas, no ativo não circulante realizável a longo prazo.

06. Em 20/08/X1, é obtido um empréstimo bancário de US$ 10,000.00 para pagamento em 31/12/X1, sendo conhecidas as seguintes taxas de câmbio:

US$ 1.00 =

20/08/X1	**R$ 100,00**
31/12/X1	**R$ 300,00**

No resultado do exercício de 31/12/X1, teremos, relativamente ao empréstimo, o seguinte valor na conta de variações monetárias passivas:

a) **1.000.000,00.**
b) **2.000.000,00.**
c) **3.000.000,00.**
d) **4.000.000,00.**
e) **4.500.000,00.**

31/12/X1: US$ 10000.00 x R$ 300,00 =	R$ 3.000.000,00
20/08/X1: US$ 10000.00 x R$ 100,00 =	R$ (1.000.000,00)
Variação monetária passiva	R$ 2.000.000,00

Ou então: US$ 10000.00 (R$ 300,00 – R$ 100,00) = R$ 2.000.000,00

07. Em 30/06/X1, é tomado um empréstimo bancário de US$ 10,000.00 para pagamento em 2 parcelas iguais, vencíveis em 31 de dezembro de X1 e X2, respectivamente. As taxas cambiais conhecidas são as seguintes:

US$ 1.00 =

30/06/X1	**R$ 50,00**
31/12/X1	**R$ 300,00**

No balanço de 31/12/X1, na conta Empréstimos Bancários, teremos o seguinte valor:

a) **250.000,00.**
b) **500.000,00.**
c) **1.500.000,00.**
d) **2.000.000,00.**
e) **3.000.000,00.**

Em 31/12/X1, a dívida será de: US$ 5000.00 x R$ 300,00 = R$ 1.500.000,00

08. Na questão 07, o valor das variações monetárias passivas até 31/12/X1 será de

a) **200.000,00.**
b) **500.000,00.**
c) **1.500.000,00.**
d) **2.500.000,00.**
e) **3.000.000,00.**

31/12/X1: US$ 10000.00 x R$ 300,00 = R$ 3.000.000,00
30/06/X1: US$ 10000.00 x R$ 50,00 = R$ (500.000,00)
Variação monetária passiva R$ 2.500.000,00

Ou então: US$ 10000.00 (R$ 300,00 – R$ 50,00) = R$ 2.500.000,00

09. Em 01/02/X1, é tomado um empréstimo bancário no valor de US$ 12,000.00 para pagamento em 3 parcelas iguais, em 30/06/X1, 31/10/X1 e 01/02/X2, respectivamente, sendo conhecidas as seguintes taxas de câmbio:

US$ 1.00 =

01/02/X1	**R$ 10,00**
30/06/X1	**R$ 50,00**
31/10/X1	**R$ 200,00**
31/12/X1	**R$ 300,00**
01/02/X2	**R$ 400,00**

No balanço de 31/12/X1, deverá constar na conta Empréstimos Bancários o valor de

a) 1.200.000,00.
b) 1.600.000,00.
c) 2.000.000,00.
d) 2.500.000,00.
e) 3.600.000,00.

Em 31/12/X1, a dívida será de: US$ 4000.00 x R$ 300,00 = R$ 1.200.000,00

10. Relativamente à questão 09, o valor das variações monetárias passivas no exercício de X1 será de

a) 1.080.000,00.
b) 2.080.000,00.
c) 2.500.000,00.
d) 3.000.000,00.
e) 3.568.000,00.

A variação de X1 é calculada sobre o saldo da dívida antes de cada amortização e também na data do balanço:

30/06/X1: US$ 12000.00 x R$ 40,00 = R$ 480.000,00
31/10/X1: US$ 8000.00 x R$ 150,00 = R$ 1.200.000,00
31/12/X1: US$ 4000.00 x R$ 100,00 = R$ 400.000,00
Variação monetária passiva R$ 2.080.000,00

11. Em 01/02/X1, é tomado um empréstimo bancário de US$ 24,000.00 para pagamento em 3 parcelas iguais, em 30/06/X1, 31/10/X1 e 01/02/X2, respectivamente, com 10% de juros sobre o saldo devedor na data de cada pagamento, sendo conhecidas as seguintes taxas de câmbio:

US$ 1.00 =	
01/02/X1	**10,00**
30/06/X1	**50,00**
31/10/X1	**200,00**
31/12/X1	**300,00**
01/02/X2	**400,00**

No balanço de 31/12/X1, deverá constar na conta Empréstimos Bancários o valor de

a) **2.400.000,00.**
b) **3.200.000,00.**
c) **4.000.000,00.**
d) **4.160.000,00.**
e) **7.200.000,00.**

O saldo devedor em 31/12/X1 será de: US$ 8000.00 x R$ 300,00 = R$ 2.400.000,00

12. Relativamente à questão 11, o valor das variações monetárias passivas no exercício de X1 será de

a) **2.400.000,00.**
b) **3.200.000,00.**
c) **4.160.000,00.**
d) **5.350.000,00.**
e) **7.200.000,00.**

A variação de X1 é calculada sobre o saldo da dívida antes de cada amortização e também na data do balanço:

30/06/X1: US$ 24000.00 x R$ 40,00 = R$ 960.000,00
31/10/X1: US$ 16000.00 x R$ 150,00 = R$ 2.400.000,00
31/12/X1: US$ 8000.00 x R$ 100,00 = R$ 800.000,00
Variação monetária passiva R$ 4.160.000,00

13. Em relação à questão 11, os juros pagos no exercício de X1 totalizaram

a) **120.000,00.**
b) **230.000,00.**
c) **440.000,00.**
d) **550.000,00.**
e) **720.000,00.**

Foram realizados apenas dois pagamentos a título de juros em X1:

	Juros Pagos
30/06/X1: US$ 24000.00 x R$ 50,00 = R$ 1.200.000,00 x 10% =	R$ 120.000,00
31/10/X1: US$ 16000.00 x R$ 200,00 = R$ 3.200.000,00 x 10% =	R$ 320.000,00
	R$ 440.000,00

14. Na questão 11, o lançamento exclusivamente dos juros seria feito da seguinte forma:

a) Variações Monetárias Passivas
a Bancos Conta Movimento

b) Despesas Financeiras
a Bancos Conta Movimento

c) Bancos Conta Movimento
a Variações Monetárias Passivas

d) Bancos Conta Movimento
a Variações Monetárias Ativas

e) Despesas Financeiras
a Variações Monetárias Ativas

O registro dos juros (remuneração do capital) é feito na conta Despesas Financeiras, enquanto a atualização cambial é contabilizada em Variações Monetárias Passivas.

15. (INSS/Esaf/Adaptada) Em termos sintéticos podemos dizer que o patrimônio da Cia. The Best está demonstrado abaixo.

Títulos a Receber	**R$ 34.000,00**
Títulos a Pagar	**R$ 70.000,00**
Seguros a Vencer	**R$ 400,00**
Reservas de Capital	**R$ 12.000,00**
Prejuízos Acumulados	**R$ 2.000,00**
Móveis e Utensílios	**R$ 30.000,00**
Mercadorias	**R$ 47.000,00**
Juros Passivos	**R$ 900,00**
Juros Ativos	**R$ 600,00**
Impostos a Recolher	**R$ 5.000,00**
Fornecedores	**R$ 37.000,00**
Clientes	**R$ 16.000,00**
Capital Social	**R$ 40.000,00**
Caixa	**R$ 13.000,00**
Bancos Conta Movimento	**R$ 22.000,00**
Aluguéis Ativos a Vencer	**R$ 700,00**

Observações:

– dos títulos a receber, 80% são títulos a vencer a longo prazo;

– dos títulos a pagar, R$ 20.000,00 já estão vencidos em dezembro de 2001;

– R$ 35.000,00 vencerão em 2002 e R$ 15.000,00 vencerão em 2003.

A elaboração do balanço dessa empresa, em 31.12.01, com base nas informações acima, certamente apresentará um passivo exigível no valor de

a) R$ 15.000,00.
b) R$ 50.000,00.
c) R$ 70.000,00.
d) R$ 112.700,00.
e) R$ 113.000,00.

O passivo exigível é constituído pelos grupos passivo circulante e não circulante:

Títulos a Pagar	R$ 70.000,00
Impostos a Recolher	R$ 5.000,00
Fornecedores	R$ 37.000,00
Aluguéis Ativos a Vencer	R$ 700,00
	R$ 112.700,00

Gabarito

01 - B	06 - B	11 - A
02 - B	07 - C	12 - C
03 - D	08 - D	13 - C
04 - C	09 - A	14 - B
05 - B	10 - B	15 - D

Capítulo 25

Patrimônio líquido

25.1 Composição

De acordo com o art. 178, § 2°, alínea "d", da Lei n° 6.404/76, o patrimônio líquido é dividido em:

1 - capital social;
2 - reservas de capital;
3 - + ou (–) ajustes de avaliação patrimonial;
4 - reservas de lucros;
5 - (–) ações em tesouraria;
6 - (–) prejuízos acumulados.

O art. 182, § 5°, da mesma lei estabelece que as ações em tesouraria devem ser apresentadas como retificadoras da conta que registrar a origem dos recursos aplicados na sua aquisição.

25.1.1 Capital social

O capital social deve ser desdobrado de forma a se indicar a parcela subscrita e, por dedução, a parcela ainda não realizada:

Capital Social
(Capital a Realizar)
Capital Realizado

A sociedade anônima tem o capital dividido em ações. Se todas elas tiverem valor nominal, sua soma deverá corresponder ao total do capital social. A ação é a menor fração em que se divide o capital social.

Quanto à forma, a Lei n° 8.021, de 12 de abril de 1990, extinguiu as ações ao portador e as endossáveis, estabelecendo que elas, assim como os demais títulos, devem ser nominativas.

25.1.1.1 Gastos com emissão de títulos patrimoniais

Conforme o Pronunciamento Técnico CPC 08 – *Custos de Transação e Prêmios na Emissão de Títulos e Valores Mobiliários*, o registro do montante inicial dos recursos captados por intermédio da emissão de títulos patrimoniais deve corresponder aos valores líquidos disponibilizados para a entidade pela transação. Essas transações são efetuadas com sócios já existentes e/ou novos, sem representar esforço relacionado às atividades próprias da empresa. Por isso, seus custos não devem influenciar o saldo líquido das transações geradoras de resultado da entidade.

Os custos de transação incorridos na captação de recursos por intermédio da emissão de títulos patrimoniais devem ser contabilizados, de forma destacada, em conta redutora de patrimônio líquido (Gastos com Emissão de Títulos Patrimoniais, por exemplo), deduzidos os eventuais efeitos fiscais, e os prêmios recebidos devem ser reconhecidos em conta de reserva de capital.

Exemplo: emissão de ações com valor nominal de 1.000, cuja captação de recursos provocou gastos de 50:

D - Caixa	50	
D - Gastos com Emissão de Ações (retificadora do PL)	950	
C - Capital Social		1.000

25.1.2 Reservas de capital

A alteração do valor nominal do capital social depende de formalidades estabelecidas na Lei das Sociedades por Ações. Em regra, os valores que se destinem ao aumento do capital social não podem a ele ser incorporados sem prévia alteração do estatuto social, o que depende de reunião dos acionistas em assembleia. Entre os valores vinculados ao capital, existem aqueles que indicam aumento patrimonial sem, porém, terem transitado pelo resultado do exercício, por não representarem esforço efetivado na realização de receitas pela empresa. São ganhos obtidos sem uma contrapartida por parte da companhia beneficiária na forma de bens ou serviços. Trata-se das reservas de capital, representativas das receitas que não transitam pelo resultado do exercício em virtude de determinação da Lei das S.A.

Podemos, assim, entender os valores registrados em reservas de capital como destinados ao aumento do capital social, sob dependência de deliberação da assembleia de acionistas. Eventualmente, elas podem ter outras destinações, como a compensação de prejuízos ou mesmo a distribuição de dividendos.

As reservas de capital estabelecidas na Lei das Sociedades por Ações são as seguintes (182, § 1°):

1 - ágio na emissão de ações – a contribuição do subscritor de ações que ultrapassar o valor nominal e a parte do preço de emissão das ações sem valor nominal que ultrapassar a importância destinada à formação do capital social, inclusive nos casos de conversão em ações de debêntures ou partes beneficiárias;

2 - produto da alienação de partes beneficiárias e bônus de subscrição;

25.1.2.1 Ágio na emissão de ações

O número de ações em que se divide o capital social é fixado pelo estatuto, que também estabelece se elas terão ou não valor nominal. Se houver, o valor nominal deverá ser igual para todas as ações da companhia (art. 11).

Ações com valor nominal – O valor pago pelo subscritor acima do valor nominal da ação é registrado como reserva de capital, representando ágio na emissão de ações com valor nominal (a contribuição do subscritor que ultrapassa o valor nominal das ações).

Lançamento – Se forem emitidas 10.000 ações com o valor nominal de 1,00, adquiridas por 1,10 pelos acionistas (ágio de 0,10 por ação):

Valor nominal total = 10.000
Valor do ágio = 1.000
Total recebido pela companhia = 11.000

D - Caixa ou Bancos Conta Movimento (AC)	11.000	
C - Capital Social (PL)		10.000
C - Reserva de Capital – Ágio de Ações (PL)		1.000

Ações sem valor nominal – No caso das ações sem valor nominal, o preço de emissão é fixado, na constituição da companhia, pelos fundadores, e, no aumento de capital mediante subscrição, pela assembleia geral ou pelo conselho de administração (art. 14).

O preço de emissão pode ser fixado com parte destinada à formação de reserva de capital (ágio na emissão de ações sem valor nominal). Uma vez fixada a importância destinada à formação do capital social, a parcela restante do preço de emissão será utilizada na constituição de reserva de capital. Na emissão de ações preferenciais com prioridade no reembolso do capital, somente a parcela que ultrapassar o valor de reembolso poderá ser destinada à formação de reserva de capital. O reembolso é a operação na qual, nas hipóteses previstas em lei, a companhia paga aos acionistas dissidentes de deliberação da assembleia geral o valor de suas ações (art. 45).

Se as ações da companhia não têm valor nominal, podemos dividir o capital social pelo número de ações para saber o valor equivalente ao nominal dessas ações.

25.1.2.2 Produto da alienação de partes beneficiárias

Características – Partes beneficiárias são títulos negociáveis, sem valor nominal, emitidos por sociedades anônimas de capital *fechado,* e estranhos ao capital social (que é dividido em ações). Conferem aos seus titulares direito de crédito eventual contra a companhia, que consiste na participação nos lucros anuais. Havendo lucro, os titulares de partes beneficiárias podem exigir participação nele. Caso contrário, nada têm a reclamar perante a sociedade. São, portanto, credores eventuais.

De acordo com a Lei nº 6.404/76, art. 47, parágrafo único, com a redação dada pela Lei nº 10.303/01, as companhias abertas não podem emitir partes beneficiárias.

Participação nos lucros – A participação atribuída às partes beneficiárias, inclusive para formação de reserva para resgate, se houver, não pode ultrapassar 10% dos lucros. O resgate é a operação em que os títulos são recomprados e retirados definitivamente de circulação.

Lançamento – Só haverá lançamento se a alienação das partes beneficiárias for onerosa, registrando-se como reserva de capital todo o valor apurado (o produto da alienação). Se a alienação se der a título gratuito, nenhum lançamento deverá ser efetuado, pois, nessa hipótese, a companhia nada receberá em contrapartida.

Exemplo: na venda de partes beneficiárias no valor total de 10.000:

D - Caixa ou Bancos Conta Movimento	
C - Reserva de Capital – Produto da Alienação de P.B.	10.000

Conversão em ações – De acordo com a Lei nº 6.404/76, art. 48, § 2º, o estatuto pode prever a conversão das partes beneficiárias em ações, mediante capitalização de reserva criada para esse fim.

25.1.2.3 Produto da alienação de bônus de subscrição

Características – Bônus de subscrição são títulos negociáveis, emitidos por sociedades anônimas, dentro do limite de aumento do capital autorizado no estatuto (limite previsto no estatuto para novas subscrições), que conferem aos seus titulares, nas condições constantes do certificado, direito de subscrever ações do capital social, mediante apresentação do título e pagamento do preço de emissão das ações. Enquanto as partes beneficiárias podem ser emitidas por sociedades de capital fixo ou autorizado, os bônus de subscrição só podem ser emitidos por sociedades de capital autorizado (art. 75).

Lançamento – Só haverá lançamento se a alienação dos bônus de subscrição for onerosa, registrando-se como reserva de capital todo o valor apurado (o produto da alienação). Se a alienação se der a título gratuito, não haverá lançamento contábil.

Venda de bônus de subscrição no valor total de 10.000:

D - Bancos Conta Movimento	
C - Reserva de Capital – Produto da Alienação de B.S.	10.000

25.1.2.4 Prêmio na emissão de debêntures

Com a edição da Lei nº 11.638/07, o prêmio recebido na emissão de debêntures deixou de ser reserva de capital. O tratamento contábil adequado passa a ser, segundo a CVM, classificá-lo como um resultado não realizado (receitas diferidas), no grupo passivo não circulante, para ser apropriado como receita, segundo o princípio da competência, na mesma base em que são apropriados os juros (despesas) das debêntures. Todavia, os saldos existentes em reserva de capital a título de prêmio na emissão de debêntures deverão ser mantidos até sua total utilização. Veja o Capítulo 24.

25.1.2.5 Doações e subvenções para investimentos

A Lei nº 11.638/07 veda o registro de doações e subvenções como reserva de capital. No entanto, os saldos existentes deverão ser mantidos até sua total utilização. Veja o Capítulo 24.

25.1.2.6 Utilização das reservas de capital

Segundo a Lei das Sociedades por Ações, art. 200, as reservas de capital somente podem ser utilizadas para:

1 - absorção de prejuízos que ultrapassem as reservas de lucros;

2 - resgate, reembolso ou compra de ações;

3 - resgate de partes beneficiárias;
4 - incorporação ao capital social;
5 - pagamento de dividendo a ações preferenciais, quando essa vantagem lhes for assegurada.

A partir da Lei nº 11.638/07, em se tratando de sociedades por ações, não pode haver saldo na conta Lucros Acumulados no balanço, o que inviabiliza a compensação de prejuízo do exercício com lucros acumulados de exercícios anteriores. Em consequência, o prejuízo do exercício será obrigatoriamente absorvido pelas reservas de lucros, entre as quais a última a ser utilizada é a reserva legal. Na hipótese de o prejuízo consumir todas as reservas de lucros, podem ser utilizadas reservas de capital. Trata-se de uma faculdade.

Se uma companhia, durante o exercício, apurasse prejuízo de 550 (saldo devedor da conta Resultado do Exercício) e, antes da compensação, apresentasse o seguinte patrimônio líquido:

Capital Social	1.000
Ágio na Emissão de Ações	100
Reserva Legal	150
Reservas Estatutárias	320
Total do PL	1.570

O uso da reserva de capital, registrada na conta Ágio na Emissão de Ações, ocorreria da seguinte forma:

D - Reservas Estatutárias	320	
D - Reserva Legal	150	
D - Ágio na Emissão de Ações	80	
C - Resultado do Exercício		550

Após o lançamento de compensação do prejuízo, o patrimônio líquido seria:

Capital social	1.000
Ágio na emissão de ações	20
Total do PL	1.020

O estatuto ou a assembleia geral extraordinária podem autorizar a aplicação de lucros ou reservas no resgate de ações, que consiste no pagamento do valor das ações para retirá-las definitivamente de circulação, com redução ou não do capital social (art. 44).

Reembolso é a operação pela qual, nos casos previstos na lei, a companhia paga aos acionistas dissidentes de deliberação da assembleia geral o valor de suas ações.

O resgate de partes beneficiárias consiste na recompra de títulos dessa espécie que a companhia tenha emitido.

O estatuto pode conferir às ações preferenciais com prioridade na distribuição de dividendo cumulativo o direito de recebê-lo, no exercício em que o lucro for insuficiente, à conta das reservas de capital (art. 17, § 6°, com a redação da Lei n° 10.303/01). Dividendo cumulativo é aquele que, não podendo ser pago no exercício, por não ter sido apurado lucro ou por dificuldades financeiras, é somado aos dividendos posteriores para pagamento de forma acumulada, quando a situação da companhia permitir.

25.1.3 Ajustes de avaliação patrimonial

A Lei nº 11.638/07 substituiu a faculdade de reavaliar bens pela obrigação de ajustar, nas hipóteses expressamente previstas na legislação, o valor dos ativos e passivos a valor justo, para mais ou para menos. A contrapartida desses ajustes será registrada numa conta de patrimônio líquido denominada Ajustes de Avaliação Patrimonial, que pode ter saldo devedor (negativo) ou credor (positivo).

Serão classificadas como ajustes de avaliação patrimonial, enquanto não computadas no resultado do exercício em obediência ao regime de competência, as contrapartidas de aumentos ou diminuições de valor atribuídos a elementos do ativo e do passivo, em decorrência da sua avaliação a valor justo, nos casos previstos na Lei das S.A. ou em normas expedidas pela Comissão de Valores Mobiliários.

A título de exemplo, eis o registro na avaliação positiva de uma edificação:

D - Edificações
C - Ajustes de Avaliação Patrimonial

Se a avaliação for negativa:

D - Ajustes de Avaliação Patrimonial
C - Edificações

Outra hipótese de aplicação dos ajustes de avaliação patrimonial é referente ao ajuste ao valor de mercado de aplicações em instrumentos financeiros, classificados no ativo circulante ou no não circulante realizável a longo prazo, quando se tratar de aplicações disponíveis para venda (veja itens 21.18 e 21.22).

Os ajustes de avaliação patrimonial devem ser apropriados ao resultado à medida que os ativos e passivos a eles vinculados sejam realizados, de acordo com o princípio da competência.

25.1.3.1 Reserva de reavaliação

A Lei nº 11.638/07 extinguiu a reserva de reavaliação, que estava prevista no art. 182, § 3º, da Lei das S.A., e em seu lugar criou os ajustes de avaliação patrimonial. Os saldos atualmente existentes nas reservas de reavaliação deverão ser mantidos até a sua efetiva realização, caso não tenham sido estornados até o final de 2008.

Por contrariar o princípio do registro pelo valor original, o procedimento de reavaliação sempre foi criticado no Brasil, além de não ser aceito nos principais mercados mundiais.

25.1.4 Reservas de lucros

As reservas de lucros são calculadas com base no lucro líquido do exercício. Representam uma destinação do lucro e não se confundem com as despesas do exercício, uma vez que o cálculo daquelas leva em consideração o resultado final do exercício, após o cômputo de todas as receitas e despesas. As reservas de lucros se diferenciam das reservas de capital pelo fato de estas não terem origem no resultado.

As reservas de lucros previstas na Lei nº 6.404/76, nos artigos 193 a 199 e 202, § 5º, na redação da Lei nº 11.638/07, são as seguintes:

1 - reserva legal;
2 - reservas estatutárias;
3 - reservas para contingências;
4 - reserva de incentivos fiscais;
5 - reserva de retenção de lucros;
6 - reserva de lucros a realizar;
7 - reserva especial para dividendos obrigatórios não distribuídos.

25.1.4.1 Reserva legal

A reserva legal tem por finalidade assegurar a integridade do capital social e somente pode ser utilizada para compensar prejuízos ou aumentar o capital. A proteção ao capital é feita por meio da utilização da reserva legal para a compensação de eventuais prejuízos, evitando, assim, que ele seja atingido. Se todo o lucro apurado for distribuído ou de alguma forma utilizado, um eventual prejuízo poderá retificar o capital social.

Enquanto as demais reservas de lucros levam em consideração critérios técnicos e são constituídas de acordo com a conveniência da companhia, a reserva legal é uma imposição da lei. Por isso, é denominada *legal*.

Lançamento de constituição da reserva legal:

D - Lucros Acumulados
C - Reserva legal

Compensação de Prejuízos Acumulados – Os prejuízos acumulados, se houver, devem ser deduzidos da base de cálculo da reserva legal:

Lucro líquido do exercício	1.000
Prejuízos acumulados	(300)
	700
	x 5%
Reserva legal do exercício	35

Se esse procedimento não for adotado, existe o risco de a reserva legal constituída ter de ser utilizada na compensação dos prejuízos acumulados, caso o lucro líquido do exercício não seja suficiente para compensá-los. Como não é admissível a convivência da reserva legal com prejuízos acumulados, concluímos que a reserva legal deve ser calculada com base no lucro após a dedução dos prejuízos acumulados.

Além disso, a reserva legal é constituída após a transferência do resultado para a conta Lucros ou Prejuízos Acumulados. Se houver prejuízos acumulados, quando fizermos a transferência do resultado, eles serão automaticamente compensados, antes da constituição da reserva legal.

25.1.4.1.1 Limites da reserva legal

Antes de qualquer outra destinação (com exceção da compensação de prejuízos acumulados, se houver), 5% do lucro líquido do exercício devem ser aplicados na constituição de reserva legal, que não pode exceder de 20% do capital social. Constituir reserva legal em cada exercício caracteriza obrigação de fazer. Entretanto, alcançados os 20% do capital social realizado, não mais poderá ser constituída reserva legal, havendo, a partir daí, obrigação de não fazer.

1° Exemplo

Antes da apuração do resultado, o patrimônio líquido de uma determinada sociedade tinha a seguinte composição:

Capital Social	3.000
Capital a Realizar	(1.000)
Capital Realizado	2.000
Reserva Legal	360

Durante o exercício, foi apurado lucro líquido de 1.000.

Em cada exercício, a reserva legal deve ser de 5% do lucro líquido do exercício, o que corresponderia a 50 (1.000 x 5%). Porém, se somarmos esse valor à reserva legal já existente (360), o total será igual a 410, superior, portanto, aos 20% do capital social realizado[1] (2.000 x 20% = 400). Nesse caso, a reserva legal do exercício deve ser de 40. Não pode ser maior, nem menor. Com isso, o saldo da reserva legal alcança os 20% do capital social realizado.

2° exemplo

Capital Social	2.000
Reserva Legal	340

Durante o exercício, foi apurado lucro líquido de 1.000.

Nessa hipótese, a reserva legal deve ser igual aos 5% do lucro líquido do exercício (50), já que o saldo acumulado dessa reserva (340 + 50 = 390) não ultrapassará os 20% do capital social realizado (400).

25.1.4.1.2 Limite facultativo da reserva legal

A companhia pode deixar de constituir reserva legal no exercício em que o saldo dessa reserva, acrescido do montante das reservas de capital, exceto a da correção monetária do capital social (já extinta), exceder de 30% do capital social realizado. É o limite facultativo.

---

[1] Em questões de provas recentes a Esaf calculou esse limite com base no capital social subscrito. Portanto, trata-se de assunto polêmico.

Consideremos as seguintes informações:

Capital Social	1.000
Reservas de Capital:	
– Ágio na Emissão de Ações	50
– Produto da Alienação de Partes Beneficiárias	140
Reserva Legal	150

Nesse caso, a soma do saldo da reserva legal com as reservas de capital apresenta o seguinte valor:

Reserva Legal	150
Reservas de Capital:	
– Ágio na Emissão de Ações	50
– Produto da Alienação de Partes Beneficiárias	140
Total	340

Essa soma é superior a 30% do capital social (1.000 x 30% = 300). Assim, a companhia pode deixar de constituir reserva legal nesse exercício por ter alcançado o limite facultativo. Entretanto, caso resolva constituí-la, a empresa deverá observar o limite de 5% do lucro líquido do exercício e o de 20% do capital social realizado.

Complementação do limite facultativo – Alguns contabilistas adotam a prática legalmente questionável de lançar como reserva legal do exercício o valor necessário a que a soma da reserva legal com as reservas de capital seja igual a 30% do capital social. Somam a reserva legal existente com as reservas de capital e lançam na conta Reserva Legal o valor necessário para atingir os 30% do capital social.

Consideremos os seguintes dados:

Capital	200
Reserva Legal	30
Reservas de Capital	25
Resultado antes do Imposto de Renda	400
Participações	20
Provisão para Imposto de Renda	80

Apuração do lucro líquido do exercício:

Lucro antes do Imposto de Renda	400
Imposto de Renda	(80)
Participações	(20)
Lucro líquido do exercício	300

Em cada exercício, a reserva legal normalmente deve ser de 5% do lucro líquido. Devemos, porém, verificar se o limite obrigatório de 20% do capital social não será ultrapassado na hipótese de acrescentarmos à reserva legal já existente os 5% do lucro líquido do exercício:

Capital Social x 20% = 200 x 20% = 40

Reserva legal existente + 5% do LLE = 30 + 15 = 45

Então, a princípio, a reserva legal do exercício seria de 10, para que o saldo da conta Reserva Legal não ultrapassasse o limite obrigatório de 20% do capital social. Entretanto, a Lei n° 6.404/76, art. 193, § 1°, estabelece que a companhia pode deixar de constituir reserva legal no exercício em que o saldo dessa reserva, acrescido do montante das reservas de capital, exceder de 30% do capital social. Nesse caso, é somado à reserva legal existente o valor necessário para que o saldo da reserva legal acrescido das reservas de capital seja igual a 30% do capital social:

Capital Social x 30% = 200 x 30% = 60

Logo:

Reserva Legal Existente + Reservas de Capital + Reserva Legal do Exercício = 60 →

30 + 25 + Reserva Legal do Exercício = 60 →

Reserva Legal do Exercício = 5

Por esse raciocínio, a empresa teria a faculdade de constituir reserva legal de apenas 5.

25.1.4.2 Reservas estatutárias

Reservas estatutárias são as constituídas conforme previsão no estatuto social da companhia, com base no lucro. Na hipótese de a sociedade ser constituída por contrato social, como é o caso da sociedade por cotas de responsabilidade limitada, denominam-se reservas contratuais.

O estatuto pode criar reservas, desde que, para cada uma:

1 - indique, de modo preciso e completo, a sua finalidade;
2 - fixe os critérios para determinar a parcela anual dos lucros líquidos que serão destinados à sua constituição; e
3 - estabeleça o limite máximo da reserva.

De acordo com o art. 198 da Lei das Sociedades por Ações, a destinação dos lucros para constituição das reservas estatutárias e de retenção de lucros não pode ser aprovada, em cada exercício, em prejuízo da distribuição do dividendo obrigatório. Isso significa que os valores das reservas estatutárias e de retenção de lucros não podem ser deduzidos do lucro líquido no cálculo do dividendo mínimo obrigatório.

O estatuto pode, por exemplo, fazer previsão da constituição de reservas destinadas a:

1 - resgate de debêntures;
2 - aumento de capital;

3 - amortização de ações;
4 - resgate de partes beneficiárias.

Lançamento de constituição das reservas estatutárias:

D - Lucros Acumulados
C - Reservas Estatutárias

25.1.4.3 Reservas para contingências

A assembleia geral de acionistas pode, por proposta dos órgãos da administração, destinar parte do lucro líquido à formação de reserva com a finalidade de compensar, em exercício futuro, a diminuição do lucro decorrente de perda julgada provável, cujo valor possa ser estimado (art. 195).

Tais reservas envolvem incerteza em relação a perdas futuras que possam causar a diminuição do resultado da companhia.

As reservas para contingências, do patrimônio líquido, não devem ser confundidas com as provisões para contingências, do passivo exigível.

O objetivo das reservas para contingências é a equalização dos dividendos. Diante de incertezas futuras, a companhia pode reter parte dos lucros, em períodos de normalidade, para distribuí-los em data posterior, quando os resultados venham a ser afetados pela ocorrência dos eventos que geraram a constituição da reserva.

São características das reservas para contingências:

1 - representam uma parcela dos lucros;
2 - envolvem incerteza quanto à ocorrência de determinado evento em exercício futuro;
3 - se o evento se materializar, haverá provavelmente uma perda que reduzirá os resultados da companhia;
4 - a perda futura pode ser estimada, principalmente com base em situações semelhantes ocorridas no passado.

Do ponto de vista legal, a constituição da reserva para contingências é facultativa, devendo a proposta dos órgãos da administração indicar a causa da perda prevista e justificar, com as razões de prudência que a recomendam, a constituição da reserva. Podem servir como base para a constituição de reservas para contingências as previsões de:

1 - redução de alíquotas de importação, pelo governo, de produtos similares aos que a companhia fabrique no país;
2 - obsolescência de estoques, como é comum ocorrer no caso de equipamentos de informática;
3 - geadas, secas, enchentes etc., no caso de empresas agrícolas;
4 - lançamento de produtos, pela concorrência, que possam representar perda de mercado;
5 - paralisação, por longo período, das atividades da companhia.

Lançamento de constituição de reserva para contingências:

D - Lucros Acumulados
C - Reservas para Contingências

O valor de constituição da reserva para contingências é deduzido do lucro líquido no cálculo do dividendo mínimo obrigatório e adicionado quando de sua reversão. A reserva para contingências deve ser revertida no exercício em que deixarem de existir as razões que justifiquem a sua constituição ou em que ocorrer a perda.

Lançamento de reversão de reserva para contingências:

D - Reservas para Contingências
C - Lucros ou Prejuízos Acumulados

25.1.4.4 Reserva de incentivos fiscais

A assembleia geral pode, por proposta dos órgãos de administração, destinar para a reserva de incentivos fiscais a parcela do lucro líquido decorrente de doações ou subvenções governamentais para investimentos, que poderá ser excluída da base de cálculo do dividendo obrigatório.

No recebimento, em moeda, de doações e subvenções governamentais para investimentos:

D - Caixa
C - Receita a Apropriar de Doações Governamentais p/ Investimentos

Após a apuração do resultado ao qual esse valor seja apropriado e sua transferência para Lucros ou Prejuízos Acumulados, a companhia pode destinar para a reserva de incentivos fiscais a parcela do lucro líquido decorrente de doações ou subvenções governamentais para investimentos:

D - Lucros ou Prejuízos Acumulados
C - Reserva de Incentivos Fiscais

Quando da apuração da base de cálculo do dividendo mínimo obrigatório, o valor da reserva de incentivos fiscais poderá ser abatido, diminuindo o dividendo a pagar.

Segundo a nova legislação, as alterações introduzidas pela Lei nº 11.638/07 e pelos arts. 36 e 37 da Medida Provisória nº 449/08, que modifiquem o critério de reconhecimento de receitas, custos e despesas computadas na apuração do lucro líquido do exercício, não terão efeitos para fins de apuração do lucro real da pessoa jurídica sujeita ao Regime Tributário de Transição, devendo ser considerados, para fins tributários, os métodos e critérios contábeis vigentes em 31 de dezembro de 2007. Trata-se da denominada *neutralidade tributária*, segundo a qual as mudanças decorrentes da convergência das normas contábeis ao padrão internacional não devem produzir efeitos tributários. Caso contrário, as empresas sofreriam aumento de carga tributária.

Com essa finalidade, a MP nº 449/08 fixa critérios para que as doações e subvenções governamentais para investimentos e o prêmio recebido na emissão de debêntures sejam computados como receita no resultado, conforme o regime de competência, sem que, no entanto, sofram tributação pelo Imposto de Renda. Para isso, as receitas em questão podem ser excluídas na apuração do lucro real. A não tributação, entretanto, depende de a empresa destinar o valor não tributado à constituição de reserva de incentivos fiscais ou semelhante e não distribuir os valores correspondentes a seus sócios, inclusive como dividendo, juros ou reembolso de capital.

25.1.4.5 Reserva de retenção de lucros

A assembleia geral pode, por proposta dos órgãos da administração, deliberar reter parcela do lucro líquido do exercício prevista em orçamento de capital (plano de investimentos) por ela previamente aprovado, que será registrada como reserva de retenção de lucros. Essa reserva também recebe o nome de reserva para plano de investimentos, reserva para plano de expansão ou reserva orçamentária. O orçamento é submetido à assembleia pelos órgãos da administração com a justificação da retenção de lucros proposta e deve compreender todas as fontes de recursos e aplicações de capital, fixo ou circulante, podendo ter a duração de até 5 exercícios, salvo no caso de execução, por prazo maior, de projeto de investimento. O orçamento pode ser aprovado na assembleia geral ordinária que deliberar sobre o balanço do exercício, ou em assembleia geral extraordinária, e pode ser revisado anualmente, quando tiver duração superior a um exercício social.

Lançamento de constituição da reserva de retenção de lucros:

D - Lucros Acumulados
C - Reserva de Retenção de Lucros

A constituição de reservas de retenção de lucros não pode prejudicar o cálculo do dividendo mínimo obrigatório, mas afeta o dividendo complementar, pois o valor retido não é distribuído aos acionistas. Sua finalidade é manter no patrimônio da empresa parte dos lucros apurados para que sejam aplicados em projetos de investimentos. A existência dessa reserva indica haver lastro no ativo para a aplicação dos recursos na execução do orçamento de capital, uma vez que os lucros a ela correspondentes não foram distribuídos.

À medida que os projetos de investimentos forem sendo executados, a reserva de retenção de lucros deverá ser revertida para a conta Lucros ou Prejuízos Acumulados, pelo lançamento:

D - Reserva de Retenção de Lucros
C - Lucros ou Prejuízos Acumulados

O valor revertido não deve ser considerado no cálculo do dividendo mínimo obrigatório, uma vez que, quando da sua constituição, o valor da reserva de retenção de lucros não é deduzido da base de cálculo dos dividendos obrigatórios.

A reserva de retenção de lucros também pode ser empregada no aumento de capital e na compensação de prejuízos contábeis do exercício que ultrapassem os lucros acumulados. Todavia, esta última conta, em tese, deve ter saldo zero ao fim do exercício.

25.1.4.6 Reserva de lucros a realizar

A constituição da reserva de lucros a realizar tem por finalidade evitar que a companhia pague dividendos sobre lucros que ainda não foram realizados em termos financeiros.

O conceito de lucros não realizados é relacionado ao registro das receitas e despesas de acordo com o princípio da competência, em virtude do qual podem existir lucros contábeis financeiramente não realizados, quer dizer, que ainda não circularam pelo caixa.

A constituição da reserva de lucros a realizar é facultativa e pode ocorrer no exercício em que o montante do dividendo obrigatório ultrapassar a parcela realizada do lucro líquido do exercício. Calculado o dividendo mínimo obrigatório, se ele for superior à parcela realizada do lucro líquido do exercício, o excesso pode ser destinado à constituição de reserva de lucros a realizar.

Para os efeitos da constituição da reserva, são considerados lucros a realizar apenas os seguintes itens, previstos no art. 197, § 1°, da Lei n° 6.404/76, com a redação dada pela Lei n° 11.638/07:

1 - resultado líquido positivo da equivalência patrimonial (art. 248); e
2 - o lucro, rendimento ou ganho líquidos em operações ou contabilização de ativo e passivo pelo valor de mercado (valor justo), cujo prazo de realização financeira ocorra após o término do exercício social seguinte.

Consideremos os seguintes dados:

Lucro líquido do exercício	100.000
Reserva legal do exercício	5.000
Reserva para contingências do exercício	10.000
Resultado líquido positivo na equivalência patrimonial	15.000
Lucros, ganhos e rendimentos líquidos, em operações ou contabilização de ativo e passivo pelo valor justo, recebíveis a longo prazo	65.000

O dividendo previsto no estatuto da companhia é de 25% do lucro líquido ajustado, nos termos do art. 202 da Lei das S.A.

Com base nessas informações, calculamos o dividendo mínimo obrigatório:

Lucro líquido do exercício	100.000
(–) Reserva legal do exercício	(5.000)
(–) Reserva para contingências do exercício	(10.000)
	85.000
	x 25%
Dividendo mínimo obrigatório	21.250

Em seguida, calculamos a parcela realizada do lucro líquido do exercício:

Lucro líquido do exercício	100.000
(–) Resultado líquido positivo na equivalência patrimonial	(15.000)
(–) Lucros, ganhos e rendimentos líquidos recebíveis a longo prazo	(65.000)
Parcela realizada do lucro líquido do exercício	20.000

Como o montante do dividendo mínimo obrigatório, 21.250, ultrapassou a parcela realizada do lucro líquido do exercício, 20.000, o excesso (21.250 – 20.000 = 1.250) pode ser destinado à constituição de reserva de lucros a realizar.

O lançamento de constituição da reserva seria:

D - Lucros Acumulados
C - Reserva de Lucros a Realizar 1.250

Os lucros registrados na reserva de lucros a realizar, quando realizados e se não tiverem sido absorvidos por prejuízos em exercícios subsequentes, deverão ser acrescidos ao primeiro dividendo declarado após a realização. Serão considerados integrantes da reserva de lucros a realizar os lucros a realizar de cada exercício que forem os primeiros a serem realizados em dinheiro. À medida que os lucros a realizar forem sendo recebidos, a reserva deverá ser proporcionalmente revertida. A parcela realizada em cada exercício será somada ao primeiro dividendo declarado pela companhia após a realização.

Lançamento de reversão:

D - Reserva de Lucros a Realizar
C - Lucros ou Prejuízos Acumulados

Assim, se o primeiro dividendo declarado no exercício teve valor de 1.000 e houve a realização de 300 dos lucros a realizar que estavam lançados como reserva, a companhia deverá pagar aos acionistas o total de 1.300.

25.1.4.7 Reserva especial para dividendos obrigatórios não distribuídos

No exercício em que, mesmo havendo lucro, a distribuição de dividendo é incompatível com a situação financeira da companhia, ele deixa de ser obrigatório e o valor não distribuído deve ser registrado como reserva de lucro (art. 202, §§ 4° e 5°):

D - Lucros Acumulados
C - Reserva Especial para Dividendos Obrigatórios Não Distribuídos

Isso pode ocorrer, por exemplo, se a companhia apurar lucro em período no qual esteja em regime de recuperação judicial. Os lucros que deixarem de ser distribuídos nesse caso, se não forem usados na compensação de prejuízos, deverão ser pagos como dividendos, assim que o permitir a situação financeira da companhia.

25.1.4.8 Limite das reservas de lucros em relação ao capital social

O saldo das reservas de lucros, exceto as para contingências, de incentivos fiscais e de lucros a realizar, não poderá ultrapassar o capital social. Uma vez atingido esse limite, a assembleia deliberará sobre a aplicação do excesso na integralização ou no aumento do capital social ou na distribuição de dividendos.

Essa regra já existia na legislação anterior. A novidade é a exclusão da recém-criada reserva de incentivos fiscais para efeitos do cálculo do limite das reservas de lucros em relação ao capital social.

Esse cálculo pode ser resumido da seguinte forma:

(Reserva Legal + Reservas Estatutárias + Reserva de Retenção de Lucros) ≤ capital social

Por ser de lucros, a reserva especial para dividendos obrigatórios não distribuídos também deve ser computada no cálculo desse limite. Cabe observar, porém, que não se trata de tema pacífico entre os autores da área contábil.

Ficam de fora da apuração do excesso as reservas para contingências, de incentivos fiscais e de lucros a realizar.

25.1.5 Ações em tesouraria

De acordo com o § 5° do art. 182 da Lei n° 6.404/76, as ações em tesouraria deverão ser destacadas no balanço como dedução da conta de patrimônio líquido que registrar a origem dos recursos aplicados na sua aquisição.

As ações em tesouraria (cotas em tesouraria ou cotas liberadas, em se tratando de sociedade por cotas) são ações de emissão da companhia que ela própria adquiriu. Isso torna a sociedade acionista de si mesma.

No caso das companhias abertas, as ações só poderão ser adquiridas para manutenção em tesouraria se houver autorização no estatuto para que o conselho de administração autorize a operação. Cabe a esse órgão indicar quais reservas ou lucros servirão como origem dos recursos aplicados na aquisição.

O resultado líquido proveniente da alienação de ações em tesouraria é contabilizado:

1 - se positivo, como reserva de capital, a crédito de conta específica;

2 - se negativo, a débito das contas de reservas ou lucros que registrem a origem dos recursos aplicados em sua aquisição.

Na aquisição pela companhia de ações de sua emissão:

D - Ações em Tesouraria
C - Caixa

Na alienação com lucro:

D - Caixa
C - Ações em Tesouraria
C - Reserva de Capital – Lucro na Alienação

Na alienação com prejuízo:

D - Caixa
D - Reserva de Lucros, de Capital ou Lucros Acumulados (conforme a origem)
C - Ações em Tesouraria

25.1.6 Dividendos ou lucros antecipados

Os dividendos ou lucros pagos ou distribuídos antecipadamente, com base em balanço intermediário ou balancete, devem ser registrados em conta redutora do patrimônio líquido, retificando o saldo da conta que representa a origem dos recursos destinados aos dividendos (lucros acumulados ou reservas).

Lançamento relativo ao pagamento ou à distribuição dos dividendos ou lucros antecipados:

D - Lucros ou Dividendos Antecipados (retif. de PL)
C - Caixa ou Dividendos a Pagar

25.1.7 Lucros ou prejuízos acumulados

Como forma de coibir a retenção injustificada de lucros, que devem ser destinados à formação de reservas e à distribuição de dividendos, a nova legislação eliminou do balanço das S.A. a conta Lucros Acumulados. Todavia, isso não significa que ela deixa de existir. Uma conta com essa mesma denominação (lucros acumulados) ou designação semelhante, de uso temporário e cujo saldo seja encerrado antes do balanço, pode ser utilizada para servir de contrapartida às destinações dos lucros e às reversões das reservas de lucros. As sociedades por cotas de responsabilidade limitada não estão sujeitas a estas restrições.

25.1.8 Destinação do lucro remanescente

Nas S.A., é vedado manter na conta Lucros ou Prejuízos Acumulados os lucros sem destinação. Após a constituição das reservas de lucros e do cálculo do dividendo mínimo obrigatório, se houver lucro remanescente, ele deverá ser distribuído como dividendo complementar. Como consequência, a conta Lucros ou Prejuízos Acumulados não pode apresentar saldo credor (lucros acumulados) no balanço. Segundo as normas internacionais, esse dividendo deve ser registrado em conta retificadora do patrimônio líquido, e não no passivo circulante:

D - Lucros Acumulados
C - Dividendos s/ Lucros Remanescentes ou Dividendos Adicionais

Questões comentadas

01. A conta Lucros Acumulados

- a) **tem sempre saldo credor.**
- b) **pode ter saldo devedor, se o resultado do exercício for negativo.**
- c) **é retificadora do patrimônio líquido.**
- d) **é creditada nas transferências para constituição de reservas.**
- e) **é debitada nas reversões de reservas anteriormente constituídas.**

Quando apresenta saldo credor, a conta pode ser intitulada apenas Lucros Acumulados. Se devedor, Prejuízos Acumulados, hipótese em que é classificada como conta retificadora, no patrimônio líquido.

A conta Lucros ou Prejuízos Acumulados recebe as transferências do resultado do exercício (lucro ou prejuízo), sendo creditada pelo lucro e debitada pelo prejuízo apurado no período. Com base no lucro transferido, são calculadas as reservas de lucro e os dividendos. A conta Lucros Acumulados é debitada em razão das transferências para reservas e dividendos. A reversão de reserva consiste no retorno à conta Lucros ou Prejuízos Acumulados do valor de reserva de lucro anteriormente constituída.

02. Num balanço patrimonial, a conta Ações em Tesouraria é classificada no grupo ou subgrupo

a) ativo circulante.
b) ativo não circulante realizável a longo prazo.
c) ativo não circulante – investimentos.
d) ativo não circulante – intangível.
e) patrimônio líquido, como conta retificadora.

A conta Ações em Tesouraria é retificadora do patrimônio líquido, sendo de natureza devedora. Representa as ações de emissão da empresa que ela própria adquiriu.

03. A conta Ações em Tesouraria é utilizada por sociedades anônimas para registrar a aquisição de ações

a) de sua própria emissão.
b) emitidas por coligadas.
c) emitidas por controladas.
d) destinadas à revenda.
e) destinadas a investimento de caráter permanente.

Quando a sociedade anônima adquire suas próprias ações, a conta utilizada para registro é denominada Ações em Tesouraria. Se o capital da sociedade é dividido em cotas, como é o caso da sociedade por cotas de responsabilidade limitada, a conta usada deve ser Cotas Liberadas (ou Cotas em Tesouraria).

04. O patrimônio líquido de uma sociedade anônima estava assim constituído, antes da destinação do resultado do exercício:

Capital Social	**10.000.000**
Ágio na Emissão de Ações	**200.000**
Reserva Legal	**1.980.000**
Lucros Acumulados	**300.000**

O lucro líquido do exercício foi de 2.000.000, do qual a sociedade deve destinar à reserva legal a importância de

a) zero.
b) 20.000.
c) 100.000.
d) 200.000.
e) 520.000.

A reserva legal é constituída com base no lucro líquido do exercício, sendo de 5% em cada exercício em que haja lucro, até o limite de 20% do capital social. Como o capital social é de 10.000.000, a reserva legal não pode superar 2.000.000 (20% do capital). Por isso, adicionamos apenas 20.000 ao valor de 1.980.000 já existente na conta Reserva Legal para não ultrapassar o limite de 20% do capital social.

05. (TTN/Esaf/Adaptada) A legislação do Imposto de Renda concede, nos casos de doações e subvenções recebidas do Poder Público para investimento, benefício de isenção do imposto a empresas. Para evitar a tributação, a pessoa jurídica não pode distribuir aos sócios valores relacionados ao benefício, além de registrá-los em conta representativa de

a) reserva legal.
b) reserva de reavaliação.
c) reservas de lucros.
d) reservas de capital.
e) reserva para contingências.

A partir da Lei n° 11.638/07, são lançados como reservas de capital: ágio na emissão de ações, produto da alienação de partes beneficiárias e bônus de subscrição, e lucro na alienação de ações em tesouraria.

A MP n° 449/08 fixa critérios para que as doações e subvenções governamentais para investimentos não sofram tributação pelo IR, mas isso depende de a empresa destinar o valor não tributado à constituição de reserva de incentivos fiscais e de não distribuí-lo a seus sócios.

1 - Reserva Legal
2 - Reservas Estatutárias
3 - Reservas para Contingências
4 - Reserva de Lucros a Realizar
5 - Reserva da Correção Monetária do Capital Realizado
6 - Reservas de Reavaliação de Elementos do Ativo

06. Na listagem anterior, as reservas de lucros são:

a) três.
b) duas.
c) cinco.
d) seis.
e) quatro.

São reservas de lucros:

1 - reserva legal;
2 - reservas estatutárias;
3 - reservas para contingências;
4 - reserva de incentivos fiscais;
5 - reserva de retenção de lucros;
6 - reserva de lucros a realizar;
7 - reserva especial para dividendos obrigatórios não distribuídos.

São reservas de capital:

1 - reserva da correção monetária do capital social realizado (a correção monetária do balanço foi extinta pela Lei n° 9.249/95);

2 - ágio na emissão de ações;

3 - produto da alienação de partes beneficiárias e bônus de subscrição;

4 - lucro na alienação de ações em tesouraria;

O item "Reservas de Reavaliação de Elementos do Ativo" é reserva de reavaliação (extinta pela Lei n° 11.638/07).

07. Dados extraídos de um balanço patrimonial de 31.07.X4:

– Capital Social Subscrito:	
Não Realizado	**30**
Realizado	**100**
– Reservas de Capital	**20**
– Reservas de Lucros	**10**
– Prejuízos Acumulados	**4**
– Ações em Tesouraria	**3**

A situação líquida, com base nos dados fornecidos, importou em

a) 123.
b) 126.
c) 153.
d) 93.
e) 96.

Capital Social Subscrito	130
Capital a Realizar	(30)
Capital Realizado	100
Reservas de Capital	20
Reservas de Lucros	10
Ações em Tesouraria	(3)
Prejuízos Acumulados	(4)
Total	123

08. (TRF/Esaf) Os itens abaixo contêm agrupamentos de três contas cada um. Assinale aquele que só contém contas com o mesmo tipo de saldo.

a) Reservas Estatutárias, Provisão para Ajuste de Estoque e Despesas Provisionadas.
b) Duplicatas a Pagar, Duplicatas Protestadas e Duplicatas Descontadas.
c) ICMS sobre Vendas, ICMS a Recuperar e ICMS a Recolher.
d) Provisão para Férias, Provisão para imposto de Renda e Créditos de Liquidação Duvidosa.
e) Ações de Coligadas, Ações de Controladas e Ações em Tesouraria.

Reservas Estatutárias – patrimônio líquido, credora
Provisão para Ajuste de Estoque – ativo circulante, retificadora, credora
Despesas Provisionadas – despesa, devedora
Duplicatas a Pagar – passivo circulante, credora
Duplicatas Protestadas – ativo circulante, devedora (duplicatas a receber protestadas)
Duplicatas Descontadas – passivo circulante, credora
ICMS sobre Vendas – despesa, devedora
ICMS a Recuperar – ativo circulante, devedora
ICMS a Recolher – passivo circulante, credora
Provisão para Férias – passivo circulante, credora
Provisão para Imposto de Renda – passivo circulante, credora
Créditos de Liquidação Duvidosa – despesa, devedora
Ações de Coligadas – ativo não circulante investimentos, devedora
Ações de Controladas – ativo não circulante investimentos, devedora
Ações em Tesouraria – patrimônio líquido, retificadora, devedora

09. **(TRF/Esaf/Adaptada) Os grupos e contas abaixo apresentados compõem o patrimônio da empresa Jeffertite S.A.**

Disponibilidades	**R$ 2.650,00**
Créditos a Receber	**R$ 8.900,00**
Estoques	**R$ 5.000,00**
Financiamentos Bancários	**R$ 6.500,00**
Fornecedores	**R$ 5.300,00**
Capital Social	**R$ 7.000,00**
Adiantamentos a Diretores	**R$ 1.200,00**
Ações de Empresas Coligadas	**R$ 2.000,00**
Receitas Antecipadas	**R$ 930,00**
Reservas de Lucros	**R$ 1.800,00**
Ativo Intangível	**R$ 1.510,00**
Impostos a Recolher	**R$ 1.300,00**
Despesas a Vencer	**R$ 370,00**
Ativo Imobilizado	**R$ 3.420,00**
Obrigações Trabalhistas	**R$ 1.120,00**
Reservas de Capital	**R$ 1.550,00**
Prejuízos Acumulados	**R$ 250,00**

O balanço não está fechado, pois o contador deixou de incluir uma, e apenas uma, das seguintes contas. Indique-a entre as seguintes opções:

a) **Provisão para Ajuste de Valores Mobiliários.**
b) **Provisão para Imposto de Renda.**
c) **Reversão de Devedores Duvidosos.**
d) **Reversão de Reservas de Contingências.**
e) **Contribuições Sociais a Recolher.**

A rigor, a reversão de reservas de contingências consiste em se reduzir o saldo da conta Reservas de Contingências, mediante o lançamento:

D - Reservas de Contingências
C - Lucros Acumulados

Portanto, não é habitual o emprego da expressão "Reversão de Reservas de Contingências" para designar conta. Trata-se de uma "excentricidade" da banca.

Grupos/Contas	Devedor	Credor
Disponibilidades	R$ 2.650,00	
Créditos a Receber	R$ 8.900,00	
Estoques	R$ 5.000,00	
Financiamentos Bancários		R$ 6.500,00
Fornecedores		R$ 5.300,00
Capital Social		R$ 7.000,00
Adiantamentos a Diretores	R$ 1.200,00	
Ações de Empresas Coligadas	R$ 2.000,00	
Receitas Antecipadas		R$ 930,00
Reservas de Lucros		R$ 1.800,00
Ativo Intangível	R$ 1.510,00	
Impostos a Recolher		R$ 1.300,00
Despesas a Vencer	R$ 370,00	
Ativo Imobilizado	R$ 3.420,00	
Obrigações Trabalhistas		R$ 1.120,00
Reservas de Capital		R$ 1.550,00
Prejuízos Acumulados	R$ 250,00	
Total	R$ 25.300,00	R$ 25.500,00

Como o total devedor é inferior ao total credor, deduzimos que falta uma conta de natureza devedora.

Apenas uma das contas apresentadas nas alternativas tem saldo de natureza diferente das demais. A constatação deste fato já nos conduziria à alternativa correta.

10. (AFRF/Esaf) A propósito da composição do patrimônio líquido, abaixo são apresentadas cinco assertivas, sendo quatro incorretas. Assinale a opção que contém a afirmativa certa.

a) A conta Capital Social deverá ser apresentada no balanço discriminando o montante do capital autorizado, deduzindo a parcela do capital ainda não realizado (Capital a Integralizar), de forma a demonstrar o valor líquido do capital social.

b) Todas as contas originadas da distribuição do resultado final do exercício, constituídas pela apropriação de lucros, deverão ser classificadas como reservas de lucros.

c) Serão classificados como reservas de reavaliação os aumentos de valor atribuídos pela empresa a elementos do ativo em virtude de novas avaliações, desde que sejam aprovados pela assembleia geral aqueles que não forem embasados em laudo pericial.

d) Deverão ser classificadas como reserva de capital, agrupadas ou separadamente, entre outras, as doações e subvenções recebidas, quando destinadas a investimentos, e os prêmios pagos na emissão de debêntures.

e) **A conta Lucros ou Prejuízos Acumulados registrará os resultados positivos que ficaram retidos para pagamento futuro de dividendos, ou os resultados negativos que não puderam ser compensados no exercício.**

Alternativa A: de acordo com a Lei n° 6.404/76, art. 182, a conta Capital Social deve discriminar o montante subscrito do capital e, por dedução, a parcela ainda não realizada:

Capital Social
(Capital a Realizar)
Capital Realizado

Alternativa B: apesar de ter sido apontada pela banca como correta, essa alternativa contém flagrante incorreção. Nem todas as contas originárias da distribuição do resultado final do exercício são reservas de lucros. É o caso dos dividendos a pagar, que, apesar de originários da distribuição do lucro, não representam reserva de lucros.

Alternativa C: segundo o art. 8° da Lei n° 6.404/76, a reserva de reavaliação (extinta pela Lei n° 11.638/07) era baseada em laudo aprovado em assembleia geral.

Alternativa D: as reservas de capital estabelecidas na Lei das Sociedades por Ações e na legislação tributária são as seguintes:

1 - ágio na emissão de ações – contribuição do subscritor de ações que ultrapassar o valor nominal e a parte do preço de emissão das ações sem valor nominal que ultrapassar a importância destinada à formação do capital social, inclusive nos casos de conversão em ações de debêntures ou partes beneficiárias;

2 - produto da alienação de partes beneficiárias e bônus de subscrição;

3 - lucro na alienação de ações em tesouraria;

Alternativa E: conforme a Lei n° 6.404/76, art. 202, § 6°, com a redação dada pela Lei n° 10.303/01, ratificada pela Lei n° 11.638/07, os lucros não destinados a reservas de lucros e ao dividendo mínimo obrigatório devem ser distribuídos como dividendos. Em razão disso, a conta Lucros ou Prejuízos Acumulados não pode ser utilizada para reter os resultados positivos.

11. (AFRF/Esaf) Abaixo são apresentadas cinco assertivas. Quatro delas são verdadeiras. Assinale a opção que contém a afirmativa *incorreta*.

a) **Do resultado do exercício serão deduzidos, antes de qualquer participação, os prejuízos acumulados e a provisão para o Imposto de Renda.**

b) **O prejuízo do exercício será obrigatoriamente absorvido pelos lucros acumulados, pelas reservas de lucro e pelas reservas de capital, nessa ordem.**

c) **Lucro líquido do exercício é o resultado do exercício que remanescer depois de deduzidas as participações estatutárias.**

d) **A reserva constituída com o produto da venda de partes beneficiárias poderá ser destinada ao resgate desses títulos.**

e) **A proposta para formação da reserva de contingências deverá indicar a causa da perda prevista e justificar a constituição da reserva.**

O prejuízo do exercício deve ser obrigatoriamente absorvido pelos lucros acumulados e pelas reservas de lucros, sendo a última delas a reserva legal. O prejuízo que exceder aos lucros acumulados e às reservas de lucros poderá, de forma facultativa, ser compensado com reservas de capital (Lei n° 6.404/76, arts. 189, parágrafo único, e 200). No entanto, a partir da Lei n° 11.638/07, não pode haver saldo na conta Lucros Acumulados no balanço, o que inviabiliza, na S.A., a compensação de prejuízo do exercício com lucros acumulados de exercícios anteriores.

12. (AFRF/Esaf) A empresa Companhia Especial de Comércio, em 31.12.01, apresenta o seguinte patrimônio líquido:

Capital Social	**R$ 200.000,00**
Reservas de Capital	**R$ 30.000,00**
Reserva Legal	**R$ 40.000,00**
Reservas Estatutárias	**R$ 90.000,00**
Reserva de Lucros a Realizar	**R$ 55.000,00**
Lucros Acumulados	**R$ 25.000,00**

A empresa verificou que não houve a contabilização da reserva para uma contingência prevista no valor de R$ 20.000,00, o que se faria com parcela dos lucros do exercício, ora acumulados.

Examinando-se o fato e as circunstâncias, à luz dos preceitos legais, pode-se dizer que a empresa

a) pode contabilizar a reserva de contingências no valor total de R$ 20.000,00, mesmo ultrapassando o capital social, pois a reserva de contingências está fora do referido limite.

b) não pode contabilizar a reserva de contingências, pois o saldo das reservas de lucros já ultrapassa 30% do capital social.

c) não pode contabilizar a reserva de contingências. Ao contrário, deve deliberar a distribuição de dividendos ou o aumento do capital, com o excesso de reservas já verificado.

d) pode contabilizar, no máximo, R$ 15.000,00 para a reserva de contingências, para que o saldo das reservas de lucros não ultrapasse o capital social.

e) não pode contabilizar a reserva de contingências, pois o saldo das reservas já ultrapassa o capital social.

Conforme a Lei n° 6.404/76, art. 199, com a redação da Lei n° 11.638/07, o saldo das reservas de lucros, exceto as *para contingências*, de incentivos fiscais e de lucros a realizar, não pode ultrapassar o capital social. Atingido esse limite, a assembleia deliberará sobre a aplicação do excesso no aumento de capital ou na distribuição de dividendos.

(R. Legal + R. Estatutárias + R. de Retenção de Lucros) ≤ capital social

Portanto, nesta questão, a soma das reservas legal e estatutárias não ultrapassa o capital social.

13. (AFRF/Esaf) A empresa Dag Mar e Serra S/A, em 31.12.01, apresentava o patrimônio líquido abaixo demonstrado, quando apurou o lucro líquido final no valor de R$ 65.000,00.

Patrimônio líquido em 31.12.01

Capital Social	**R$ 100.000,00**
Reservas de Capital	**R$ 12.000,00**
Reservas Estatutárias	**R$ 8.000,00**
Reserva para Contingência	**R$ 61.000,00**
Reserva Legal	**R$ 17.000,00**
Lucros Acumulados	**R$ 10.000,00**

Agora a empresa deverá constituir a reserva legal requerida por lei no caso de haver lucro no exercício de referência.

Assinale a opção que indica o procedimento correto a ser adotado neste caso.

a) Deverá, obrigatoriamente, ser constituída reserva legal de R$ 3.250,00, pois 5% do lucro líquido do exercício deverão ser aplicados na constituição dessa reserva.

b) Não poderá ser constituída reserva legal de valor superior a R$ 2.000,00, pois o saldo das reservas não pode ultrapassar o valor do capital social.

c) Poderá ser constituída reserva legal de R$ 3.250,00, pois a soma das reservas de lucros, inclusive a reserva legal, não excederá de 30% do capital social.

d) Só poderá ser constituída reserva legal de R$ 1.000,00, pois, nesse caso, o saldo da reserva legal somado às reservas de capital atingirá a 30% do capital social.

e) Deverá, obrigatoriamente, ser constituída uma reserva legal de apenas R$ 3.000,00, pois o saldo dessa reserva não poderá exceder de 20% do capital social.

Em cada exercício, a reserva legal deve ser de 5% do lucro líquido, se houver: 65.000,00 x 5% = 3.250,00. No entanto, nesta questão, para que a reserva legal acumulada não ultrapasse os 20% do capital social, a reserva legal constituída no exercício deverá ser de 3.000,00.

A soma da reserva legal com as reservas de capital não ultrapassa os 30% do capital social:

Reservas de Capital	12.000,00
Reserva Legal	17.000,00
Total	29.000,00

Em provas anteriores, a Escola de Administração Fazendária – Esaf adotou como critério o de acrescentar à soma das reservas de capital com a reserva legal o valor necessário para que o total alcançasse os 30% do capital social. Com base neste raciocínio, poderia (faculdade) ser constituída reserva legal no valor de

1.000,00. Sendo assim, a alternativa D não satisfaz, pois, ao determinar que "Só poderá ser constituída...", é muito restritiva.

Apesar de termos dúvidas quanto à validade desta complementação dos 30% do capital social, entendemos que a alternativa indicada como correta contraria o critério que a Esaf vinha adotando em suas provas (AFRF/01, ACE/98).

14. (AFRF/Esaf/Adaptada) A firma Comércio Livre Ltda. apurou os seguintes valores, em 31.12.01:

Depósito no Banco	**R$ 150,00**
Salários do Mês	**R$ 620,00**
Comissões Ativas	**R$ 450,00**
Títulos a Receber	**R$ 900,00**
Aluguéis Passivos	**R$ 600,00**
Produtos para Venda	**R$ 750,00**
Equipamentos	**R$ 1.000,00**
Serviços Prestados a Prazo	**R$ 1.500,00**
Capital Inicial	**R$ 2.650,00**
Duplicatas a Pagar	**R$ 2.200,00**
Lucros Anteriores	**R$ 120,00**
Casa e Terrenos	**R$ 1.350,00**
Receitas de Vendas	**R$ 1.000,00**
Impostos Atrasados	**R$ 450,00**

Ao elaborar balancete de verificação e o balanço patrimonial com fulcro nas contas e saldos acima, a empresa encontrará:

a) saldos devedores no valor de R$ 5.650,00.
b) ativo circulante no valor de R$ 2.250,00.
c) passivo circulante no valor de R$ 4.150,00.
d) ativo não circulante no valor de R$ 2.950,00.
e) patrimônio líquido no valor de R$ 3.000,00.

	Devedor	Credor
Depósito no Banco	150,00	
Salários do Mês	620,00	
Comissões Ativas		450,00
Títulos a Receber	900,00	
Aluguéis Passivos	600,00	
Produtos para Venda	750,00	
Equipamentos	1.000,00	
Serviços Prestados a Prazo	1.500,00	
Capital Inicial		2.650,00
Duplicatas a Pagar		2.200,00
Lucros Anteriores		120,00
Casa e Terrenos	1.350,00	
Receitas de Vendas		1.000,00
Impostos Atrasados		450,00
Total	6.870,00	6.870,00

Resultado

Despesas	Receitas
620	450
600	1.000
	230

Ativo		*Passivo*	
Circulante		*Circulante*	
Depósito no Banco	150,00	Duplicatas a Pagar	2.200,00
Títulos a Receber	900,00	Impostos Atrasados	450,00
Serviços Prestados a Prazo	1.500,00		2.650,00
Produtos para Venda	750,00	*Patrimônio Líquido*	
	3.300,00	Capital Inicial	2.650,00
		Lucros Acumulados (120 + 230)	350,00
Não Circulante			3.000,00
Equipamentos	1.000,00		
Casa e Terrenos	1.350,00		
	2.350,00		
Ativo total	5.650,00	Passivo total	5.650,00

15. (AFRF/Esaf) A Companhia Capcap de Negócios apresenta os seguintes valores relacionados ao capital próprio:

Capital Autorizado	**R$ 100.000,00**
Capital Subscrito	**R$ 90.000,00**
Capital Integralizado	**R$ 70.000,00**
Lucros Acumulados	**R$ 20.000,00**
Reserva de Ágio na Venda de Ações	**R$ 19.000,00**
Reserva para Contingências	**R$ 17.000,00**
Reserva de Correção Monetária	**R$ 16.000,00**
Reservas Estatutárias	**R$ 15.000,00**
Reservas para Investimento	**R$ 14.000,00**
Reserva Legal	**R$ 13.000,00**
Reserva de Reavaliação	**R$ 12.000,00**

Agrupando corretamente os títulos acima, encontraremos

a) capital social no valor de R$ 100.000,00.
b) capital a realizar no valor de R$ 30.000,00.
c) reservas de lucros no valor de R$ 59.000,00.
d) reservas de capital no valor de R$ 47.000,00.
e) patrimônio líquido no valor de R$ 216.000,00.

1 - Patrimônio líquido

Capital Subscrito	90.000,00
Capital a Realizar	(20.000,00)
Capital Integralizado	70.000,00

O capital a realizar foi calculado pela diferença entre o capital social subscrito e o integralizado.

2 - Reservas de Capital	
Reserva de Correção Monetária	16.000,00
Reserva de Ágio na Venda de Ações	19.000,00
	35.000,00
3 - Reserva de Reavaliação	12.000,00
4 - Reservas de lucros	
Reserva Legal	13.000,00
Reservas Estatutárias	15.000,00
Reserva para Contingências	17.000,00
Reservas para Investimento	14.000,00
	59.000,00
5 - Lucros Acumulados	20.000,00
Total	196.000,00

16. (AFRF/Esaf/Adaptada) A Cia. Faunix & Florix, ao fim do ano de 2001, demonstrava o seguinte patrimônio líquido:

Capital Social	**R$ 50.000,00**
Reserva de Capital	**R$ 2.000,00**
Ajustes de Avaliação Patrimonial (saldo credor)	**R$ 3.000,00**
Reserva Estatutária	**R$ 4.000,00**
Reserva Legal	**R$ 8.000,00**

O lucro líquido apurado no exercício foi de R$ 60.000,00, após a destinação planejada, exceto a constituição de reservas.

Agora, para seguir as regras e preceitos atinentes à espécie, a contabilidade deverá contabilizar uma reserva legal de

a) R$ 3.000,00.
b) R$ 2.500,00.
c) R$ 2.000,00.
d) R$ 1.000,00.
e) R$ 0,00.

A reserva legal deve ser de 5% do lucro líquido do exercício (até o limite de 20% do capital social), o que corresponderia a: 60.000,00 x 5% = 3.000,00. Porém, somado esse valor à reserva já existente, o total será de: 8.000,00 + 3.000,00 = 11.000,00, superior, portanto, aos 20% do capital social realizado: 50.000,00 x 20% = 10.000,00. Como este limite do capital não pode ser ultrapassado, a reserva legal do exercício será de 2.000,00. Não pode ser maior, nem menor. Desse modo, o saldo da reserva legal alcançará os 20% do capital social realizado.

17. (AFRF/Esaf/Adaptada) O patrimônio da Cia. Zaz Traz S/A foi devidamente apurado em 31.12.01, data do encerramento do exercício, demonstrando os dados abaixo, em ordem alfabética.

Ações de Coligadas	**R$ 900,00**
Ações de Curto Prazo	**R$ 600,00**
Ações em Tesouraria	**R$ 400,00**
Adiantamento a Fornecedores	**R$ 200,00**
Amortização Acumulada	**R$ 400,00**
Bancos Conta Movimento	**R$ 1.000,00**
Capital a Integralizar	**R$ 700,00**
Capital Social	**R$ 7.000,00**
Débitos de Coligadas	**R$ 1.300,00**
Depreciação Acumulada	**R$ 400,00**
Duplicatas Descontadas	**R$ 1.200,00**
Duplicatas a Receber	**R$ 5.000,00**
Duplicatas a Pagar	**R$ 2.000,00**
Estoques de Mercadorias	**R$ 4.500,00**
Fornecedores	**R$ 3.200,00**
Marcas Adquiridas	**R$ 1.400,00**
Máquinas e Equipamentos	**R$ 2.100,00**
Prejuízos Acumulados	**R$ 200,00**
Provisão para Ajuste de Estoques	**R$ 200,00**
Provisão para Férias	**R$ 700,00**
Provisão para Perdas em Investimentos	**R$ 300,00**
Reserva para Contingências	**R$ 800,00**
Reserva Legal	**R$ 600,00**
Reserva de Reavaliação	**R$ 1.500,00**

A elaboração do balanço patrimonial, com base nas contas e nos saldos acima, certamente demonstrará:

a) ativo não circulante no valor de R$ 3.600,00.
b) patrimônio bruto no valor de R$ 15.700,00.
c) patrimônio líquido no valor de R$ 9.000,00.
d) saldos credores no valor de R$ 14.500,00.
e) saldos devedores no valor de R$ 18.100,00.

Ativo		*Passivo*	
Circulante		*Circulante*	
Bancos Conta Movimento	1.000,00	Duplicatas a Pagar	2.000,00
Duplicatas a Receber	5.000,00	Fornecedores	3.200,00
Adiantamento a Fornecedores	200,00	Duplicatas Descontadas	1.200,00
Ações de Curto Prazo	600,00	Provisão para Férias	700,00
Estoques de Mercadorias	4.500,00		7.100,00
Provisão para Ajuste de Estoques	(200,00)		
	11.100,00		
Não Circulante			
Débitos de Coligadas	1.300,00	*Patrimônio Líquido*	
Ações de Coligadas	900,00	Capital Social	7.000,00
Provisão p/ Perdas em Investimentos	(300,00)	Capital a Integralizar	(700,00)
Máquinas e Equipamentos	2.100,00	Capital Realizado	6.300,00
Depreciação Acumulada	(400,00)	Reserva de Reavaliação	1.500,00
Marcas Adquiridas	1.400,00	Reserva Legal	600,00
Amortização Acumulada	(400,00)	Reserva para Contingências	800,00
	4.600,00	Ações em Tesouraria	(400,00)
		Prejuízos Acumulados	(200,00)
			8.600,00
Ativo Total (patrimônio bruto)	15.700,00	Passivo Total	15.700,00

18. (ICMS-MS/Esaf) Folheando o plano de contas utilizado na Empresa Berilo S/A, destacamos os seguintes títulos, pendentes de classificação:

01 - Ações de Coligadas
02 - Ações em Tesouraria
03 - Bancos Conta Movimento
04 - Capital a Integralizar
05 - Capital Social
06 - Clientes
07 - Despesas Antecipadas
08 - Duplicatas a Pagar
09 - Duplicatas Descontadas
10 - Empréstimos Bancários
11 - Mercadorias em Estoque
12 - Receitas Antecipadas
13 - Venda de Mercadorias

Analisando os títulos acima, indique, entre as opções abaixo, aquela que contém a informação classificatória verdadeira.

a) Todas as contas acima são patrimoniais e devem figurar no balanço patrimonial.

b) Sete das contas acima apresentam saldos devedores e seis apresentam saldos credores.

c) Das contas acima, três são integrais credoras, três são de resultado e duas são retificadoras.

d) A relação acima contém três contas de resultado, cinco contas de saldos devedores e cinco contas de saldos credores.

e) A relação acima contém três contas retificadoras, duas contas de passivo e uma conta de resultado.

Eis a natureza dos saldos e a classificação das contas desta questão:

Contas	*Natureza do Saldo*	*Classificação*
01 - Ações de Coligadas	devedora	ativo não circulante investimentos
02 - Ações em Tesouraria	devedora	retificadora de patrimônio líquido
03 - Bancos Conta Movimento	devedora	ativo circulante
04 - Capital a Integralizar	devedora	retificadora de patrimônio líquido
05 - Capital Social	credora	patrimônio líquido
06 - Clientes	devedora	ativo circulante
07 - Despesas Antecipadas	devedora	ativo circulante
08 - Duplicatas a Pagar	credora	passivo circulante
09 - Duplicatas Descontadas	credora	passivo circulante
10 - Empréstimos Bancários	credora	passivo circulante
11 - Mercadorias em Estoque	devedora	ativo circulante
12 - Receitas Antecipadas	credora	passivo circulante
13 - Venda de Mercadorias	credora	receita

19. (Analista/Serpro/Esaf) Observe os seguintes saldos contábeis colhidos no livro Razão da empresa Introcont S.A., em 30 de abril de 2001:

Contas	**Saldos**
Caixa	**200,00**
Capital Social	**3.240,00**
Máquinas e Equipamentos	**1.200,00**
Prejuízos Acumulados	**100,00**
Custo das Mercadorias Vendidas	**1.400,00**
Juros Passivos	**230,00**
Salários a Pagar	**400,00**
Duplicatas a Pagar	**700,00**
Clientes	**600,00**
Impostos	**180,00**
Aluguéis Ativos	**350,00**
Receitas de Vendas	**2.000,00**
Empréstimos Bancários	**800,00**
Reservas de Lucros	**230,00**
Imóveis – Terrenos	**3.000,00**
Material de Consumo	**300,00**
Ações de Coligadas	**740,00**

Observações:

Levando em conta os objetivos deste quesito e a respectiva liberdade didática, advertimos que a relação de saldos acima pode não estar digraficamente balanceada.

Considere que a eventual diferença, se houver, não afeta o valor dos capitais próprios patrimoniais. A partir dos dados indicados, podemos afirmar que o patrimônio líquido dessa firma, em 30 de abril de 2001, tem o valor contábil de:

a) R$ 3.170,00.
b) R$ 3.580,00.
c) R$ 3.910,00.
d) R$ 3.960,00.
e) R$ 4.140,00.

O valor contábil do patrimônio líquido deve levar em consideração o resultado do exercício, que é incorporado ao saldo da conta Lucros ou Prejuízos Acumulados:

	Resultado do Exercício		
CMV	1.400,00	350,00	Aluguéis Ativos
Juros Passivos	230,00	2.000,00	Receitas de Vendas
Impostos	180,00		
		540,00	Lucro Líquido do Exercício

Como havia prejuízos acumulados de 100,00, com o lucro do exercício de 540,00, passamos a ter lucros acumulados de 440,00:

Lucros ou Prejuízos Acumulados	
100,00	
	540,00
	440,00

Com isso, o patrimônio líquido passa a apresentar os seguintes valores:

Patrimônio Líquido	
Capital Social	3.240,00
Reservas de Lucros	230,00
Lucros Acumulados	440,00
Total	3.910,00

20. (Bacen/Esaf) No balancete de 31 de outubro de 2000 o Banco Bom S/A apresentava a conta Ações em Tesouraria com saldo devedor de R$ 115.000,00, constituído pelo custo de aquisição de suas próprias ações adquiridas em operação realizada no dia 5 do mesmo mês.

No mesmo dia 31 de outubro o banco conseguiu vender metade dessas ações, à vista, por R$ 72.000,00. Segundo as regras do Cosif, o lucro obtido na transação deve ser registrado a crédito de

a) Reservas de Lucro.
b) Outras Reservas de Capital.
c) Capital Social.
d) Receitas Não Operacionais.
e) Ações em Tesouraria.

Apesar de a questão mencionar uma instituição financeira, os registros dessa transação nas demais empresas seguem as mesmas regras.

O resultado líquido proveniente da alienação de ações em tesouraria é contabilizado:

1 - se positivo, como reserva de capital, a crédito de conta específica;
2 - se negativo, a débito das contas de reservas ou lucros que registrem a origem dos recursos aplicados em sua aquisição.

Na aquisição pela companhia de ações de sua emissão:

D - Ações em Tesouraria
C - Caixa

Na alienação com lucro:

D - Caixa
C - Ações em Tesouraria
C - Reserva de Capital – Lucro na Alienação

Na alienação com prejuízo:

D - Caixa
D - Reserva de Lucros/de Capital ou Lucros Acumulados (conforme a origem)
C - Ações em Tesouraria

21. **(Analista/Serpro/Esaf) A empresa Reservada S/A apresentou no fim do exercício:**

Ativo Circulante de	**R$ 4.800,00**
Ativo Não Circulante de	**R$ 6.000,00**
Passivo Exigível de	**R$ 8.750,00**
Capital Social de	**R$ 1.000,00**
Reservas Estatutárias de	**R$ 150,00**
Reserva Legal de	**R$ 100,00**
Receitas do exercício de	**R$ 2.400,00**
Despesas e custos de	**R$ 1.600,00**

Observações:

- **Não houve tributação, nem qualquer distribuição de lucros para terceiros;**
- **O lucro líquido do exercício deve ser apropriado, exclusivamente, para constituir a reserva legal e uma reserva estatutária, que o estatuto social determina como sendo de 4% do lucro líquido do exercício.**

Com base nessas informações, o contador, cumprindo as permissões legais e respectivas limitações de valor quanto a reservas, deverá contabilizar:

a) **Reserva Estatutária de R$ 32,00 e Reserva Legal de R$ 40,00.**
b) **Reserva Estatutária de R$ 32,00 e Reserva Legal de R$ 18,00.**
c) **Reserva Estatutária de R$ 30,40 e Reserva Legal de R$ 40,00.**
d) **Reserva Estatutária de R$ 30,40 e Reserva Legal de R$ 19,60.**
e) **Reserva Estatutária de R$ 10,00 e Reserva Legal de R$ 40,00.**

A reserva legal é calculada sobre o lucro líquido do exercício:

Lucro líquido do exercício	800,00
	x 5%
Reserva legal	40,00

De acordo com a Lei nº 6.404/76, art. 194, o estatuto é que deve fixar os critérios para determinar a parcela anual dos lucros a ser destinada à constituição das reservas estatutárias. Portanto, o enunciado do problema deveria informar os critérios previstos no estatuto da companhia para cálculo da reserva em questão, inclusive se caberia deduzir ou não, no seu cálculo, o valor da reserva legal do exercício.

Nessa questão, a banca examinadora considerou que, no cálculo da reserva estatutária, o valor da reserva legal constituída no exercício não deve ser deduzido:

Lucro líquido do exercício	800,00
	x 4%
Reserva estatutária	32,00

22. **(TFC/SFC/Esaf) Abaixo são apresentados alguns eventos cujos recursos demandam a contabilização de reservas patrimoniais. Assinale a opção cujo evento não dá origem à formação de "reserva de capital".**

a) **Doações e subvenções recebidas para custeio.**
b) **Produto da venda de bônus de subscrição.**
c) **Produto da venda de partes beneficiárias.**
d) **Ágio obtido na emissão de ações.**
e) **Valores reservados para aumento de capital.**

Na hipótese de não haver condição a ser cumprida pela empresa donatária, as doações e subvenções integram o resultado, como receitas. Se houver alguma condição ou contrapartida, de início, a doação ou subvenção será contabilizada no passivo não circulante para posterior reconhecimento no resultado, à medida que nele sejam apropriadas as despesas correspondentes.

23. **(AFRF/Esaf) Classificam-se como reservas de capital as reservas**

a) **de prêmios pela emissão de debêntures.**
b) **de doações e subvenções, quando recebidas em entidades privadas.**
c) **de reavaliação de bens do ativo imobilizado.**
d) **estatutárias, destinadas a investimentos.**
e) **por ajuste de investimentos em sociedades – controladas.**

Atualmente, são reservas de capital:

1 - ágio na emissão de ações (a contribuição do subscritor de ações que ultrapassar o valor nominal e a parte do preço de emissão das ações sem valor nominal que ultrapassar a importância destinada à formação do capital social, inclusive nos casos de conversão em ações de debêntures ou partes beneficiárias);
2 - produto da alienação de partes beneficiárias e bônus de subscrição;
3 - lucro na alienação de ações em tesouraria.

O prêmio recebido na emissão de debêntures deve ser classificado como um resultado não realizado (receitas diferidas), no grupo passivo não circulante, para ser apropriado como receita, segundo o princípio da competência, na mesma base em que são apropriados os juros (despesas) das debêntures.

A título de ilustração da alternativa A, certa companhia emitiu debêntures no valor nominal de 100.000,00, que foram alienadas por 110.000,00. Logo, houve prêmio (ágio) de 10.000,00. Eis o lançamento efetuado pela companhia:

D - Caixa ou Bancos	110.000,00	
C - Debêntures a Pagar		100.000,00
C - Prêmio a Apropriar – PNC		10.000,00

Assim, considerada a legislação atual, não há alternativa correta.

24. (AFRF/Esaf) Na conversão de debêntures em ações, as parcelas que ultrapassem o valor nominal da ação deverão ser registradas como

a) reserva de lucros que poderão amortizar prejuízos futuros ou ser distribuídas aos sócios no exercício social em que não forem apurados lucros.
b) reserva de lucros que poderá ser distribuída aos sócios, no próprio exercício.
c) reservas de capital.
d) reserva de lucros destinada, obrigatoriamente, a amortizar prejuízos.
e) receitas não operacionais do exercício.

Como exemplo, consideremos que um credor tenha debêntures a receber no valor de 1.100,00 e aceite converter seu crédito em ações da companhia devedora, no valor nominal de 1.000,00. Para a companhia, a conversão ocorre com ágio obtido de 100,00, uma vez que o valor das ações transferidas é menor que a dívida quitada. Na companhia, o lançamento da conversão é este:

D - Debêntures a Pagar (↓ PC/PNC)	1.100,00	
C - Capital Social (↑ PL)		1.000,00
C - Reserva de Capital – Ágio (↑ PL)		100,00

Assim, o ágio obtido na conversão das debêntures em ações foi contabilizado como reserva de capital.

25. (AFRF/Esaf) Indique a opção correta, levando em conta os seguintes dados:

Capital	**200**
Reserva Legal	**30**
Reservas de Capital	**25**
Resultado antes do Imposto de Renda	**400**
Participações	**20**
Provisão para Imposto de Renda	**80**

O valor a ser destacado para constituição da reserva legal

a) deverá ser de 15.
b) deve ser de 5.
c) pode ser de 15.
d) deve ser de 20.
e) pode ser de 5.

Apesar de a solução considerada pela banca examinadora ser de legalidade duvidosa, a Esaf já adotou o mesmo raciocínio na resolução de questão idêntica, em concurso para analista de comércio exterior – MITC/1998.

Lucro antes do Imposto de Renda	400
Imposto de Renda	(80)
Participações	(20)
Lucro líquido do exercício	300

Em cada exercício, a reserva legal normalmente deve ser de 5% do lucro líquido (300 x 5% = 15). Cabe, porém, verificar se o limite obrigatório de 20% do capital social não estaria sendo ultrapassado caso acrescentássemos à reserva legal já existente (no valor de 30) os 5% do lucro líquido do exercício:

Capital Social x 20% = 200 x 20% = 40

Reserva legal existente + 5% do LLE = 30 + 15 = 45

Então, a princípio, a reserva legal do exercício teria que ser de 10 para que o seu saldo não ultrapassasse o limite obrigatório de 20% do capital social. Entretanto, a Lei n° 6.404/76, art. 193, § 1°, estabelece que a companhia pode deixar de constituir a reserva legal no exercício em que o saldo dessa reserva, acrescido do montante das reservas de capital, exceder de 30% do capital social. Nesta questão, o que a banca examinadora fez foi somar à reserva legal existente o valor necessário a que o saldo da reserva legal acrescido das reservas de capital seja igual a 30% do capital social:

Capital Social x 30% = 200 x 30% = 60

Então:

Reserva Legal Existente + Reservas de Capital + Reserva Legal do Exercício = 60 →

30 + 25 + Reserva Legal do Exercício = 60 →

Reserva Legal do Exercício = 5

26. (AFRF/Esaf) A Nossa Firma, ao fim do exercício social de 19X1, ostentava um patrimônio líquido com a seguinte composição:

Capital Social	100.000,00
Capital a Realizar	(9.000,00)
Reservas de Capital	8.000,00
Reservas Estatutárias	7.000,00
Reserva Legal	6.000,00
Lucros Acumulados	5.000,00
Somatório	117.000,00

No resultado do exercício de 19X1, foi apurado um prejuízo líquido no valor de R$ 15.000,00, que deverá ser absorvido por recursos próprios anteriores. Assim sendo, o novo patrimônio líquido, após a absorção do prejuízo do exercício, deverá ter a seguinte composição:

a)

Capital Social	100.000,00
Capital a Realizar	(9.000,00)
Reservas de Capital	8.000,00
Reservas Estatutárias	0,00
Reserva Legal	3.000,00
Lucros Acumulados	0,00
Somatório	102.000,00

b)

Capital Social	100.000,00
Capital a Realizar	(9.000,00)
Reservas de Capital	8.000,00
Reservas Estatutárias	3.000,00
Reserva Legal	0,00
Lucros Acumulados	0,00
Somatório	102.000,00

c)

Capital Social	100.000,00
Capital a Realizar	(9.000,00)
Reservas de Capital	0,00
Reservas Estatutárias	0,00
Reserva Legal	6.000,00
Lucros Acumulados	5.000,00
Somatório	102.000,00

d)

Capital Social	100.000,00
Capital a Realizar	(9.000,00)
Reservas de Capital	4.000,00
Reservas Estatutárias	7.000,00
Reserva Legal	0,00
Lucros Acumulados	0,00
Somatório	102.000,00

e)

Capital Social	100.000,00
Capital a Realizar	(9.000,00)
Reservas de Capital	8.000,00
Reservas Estatutárias	0,00
Reserva Legal	0,00
Lucros Acumulados	3.000,00
Somatório	102.000,00

De acordo com a Lei nº 6.404/76, art. 189, parágrafo único, o prejuízo do exercício deve ser obrigatoriamente absorvido pelos lucros acumulados e pelas reservas de lucros, sendo a reserva legal a última utilizada entre as reservas de lucros (todavia, a partir da Lei nº 11.638/07, não pode haver, na S.A., saldo na conta Lucros Acumulados no balanço, o que inviabiliza a compensação de prejuízo do exercício com lucros acumulados de exercícios anteriores). Quanto às demais reservas de lucros, a lei não estabelece ordem de preferência, cabendo a escolha à companhia. Se o prejuízo do exercício for superior aos lucros acumulados e às reservas de lucros, a companhia poderá compensar o excesso com o uso de reservas de capital.

Assim, o prejuízo do exercício, de 15.000,00, deve ser compensado nesta ordem:

Lucros Acumulados	5.000,00
Reservas Estatutárias	7.000,00
Reserva Legal	3.000,00
	15.000,00

27. (TFC/Esaf) Se determinada empresa decide aumentar o próprio capital com o aproveitamento das reservas existentes, terá que contabilizar esse fato administrativo da forma seguinte:

a) Capital Social
a Reservas

b) Capital a Integralizar
a Reservas

c) Capital a Integralizar
a Capital Social

d) Reservas
a Capital Social

e) Reservas
a Capital a Integralizar

O aumento de capital mediante o uso de reservas ou lucros acumulados é um fato permutativo.

28. (ISS-Natal/Esaf) Os estatutos sociais da firma que ora consideramos estabeleciam que do lucro do exercício deveriam ser constituídas reserva especial de 10% e reserva legal de 5%, além do pagamento de gratificação de 10% à diretoria e provisionamento de 30% para o Imposto de Renda. No exercício social em que o lucro líquido do exercício, antes de qualquer destinação, alcançou a cifra de R$ 150.000,00, o montante destinado à reserva legal deverá ser de

a) R$ 4.200,00.
b) R$ 4.500,00.
c) R$ 4.725,00.
d) R$ 5.250,00.
e) R$ 7.500,00.

O lucro líquido é apurado da seguinte forma:

Lucro antes do Imposto de Renda	150.000,00
Imposto de Renda – 30%	(45.000,00)
Lucro após o Imposto de Renda	105.000,00
"Gratificação" da diretoria – 10%	(10.500,00)
Lucro líquido do exercício	94.500,00

Em seguida, calculamos a reserva legal:

Lucro líquido do exercício	94.500,00
	x 5%
Reserva legal	4.725,00

A primeira destinação a ser dada ao lucro líquido do exercício é a constituição da reserva legal, exceto na hipótese de haver prejuízos acumulados. Neste caso, a primeira destinação deve ser a compensação dos prejuízos.

29. (ISS-Natal/Esaf/Adaptada) Assinale, entre as afirmativas abaixo, aquela que exprime uma informação correta.

a) Debêntures são títulos de crédito emitidos por sociedades anônimas, que conferem a seus titulares direitos de créditos junto a elas nas condições constantes das escrituras de emissão ou dos certificados. Rendem participação nos lucros, mas não podem render juros, nem correção monetária.

b) Partes beneficiárias são títulos negociáveis sem valor nominal e estranhos ao capital social que podem ser criados pela sociedade anônima em qualquer tempo. O único direito que o detentor desses títulos tem é a participação nos lucros, que não poderá ser superior a quinze por cento do lucro apurado.

c) As participações estatutárias de debêntures, de empregados, administradores e partes beneficiárias serão determinadas, sucessivamente e nessa ordem, com base nos lucros que remanescerem depois de deduzida a participação anteriormente calculada.

d) As doações e subvenções para investimentos recebidas pela empresa, bem como o prêmio recebido na emissão de debêntures por ela lançadas no mercado, não constam da demonstração do resultado do exercício mas integram o patrimônio líquido como reservas de lucro.

e) O saldo de todas as reservas de lucro, excetuando-se apenas a reserva de contingência, a de incentivos fiscais e a de lucros a realizar, não poderá ultrapassar o capital social.

A debênture pode conter cláusula de correção monetária, com base nos coeficientes fixados para a correção de títulos da dívida pública, na variação da taxa cambial ou em outros referenciais não expressamente vedados em lei. Pode também assegurar ao seu titular juros, fixos ou variáveis, participação no lucro da companhia e prêmio de reembolso.

A participação atribuída às partes beneficiárias, inclusive para formação de reserva para resgate, se houver, não pode ultrapassar 10% dos lucros.

As doações e subvenções recebidas são registradas como receita, se não houver contrapartida exigida da empresa donatária, ou no passivo não circulante, caso haja.

O saldo das reservas de lucros, exceto as para contingências, de incentivos fiscais e de lucros a realizar, não pode ultrapassar o capital social. Atingido esse limite, a assembleia deve deliberar sobre a aplicação do excesso na integralização ou no aumento de capital, ou na distribuição de dividendos (Lei nº 6.404/76, art. 199).

30. (TRF/Esaf/2003) A Companhia Tríplice, no encerramento do exercício de 2002, obteve as seguintes informações, conforme segue:

	Valores em R$
Lucro Bruto	**90.000,00**
Lucro Operacional	**70.000,00**
Receitas Financeiras	**2.000,00**
Despesas Financeiras	**10.000,00**
Participação dos empregados	**7.000,00**
Provisão para Imposto de Renda e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido	**15.000,00**

Assinale a opção correta, que contém o valor da reserva legal que deverá ser constituída, considerando que o saldo final da reserva terá um percentual inferior ao limite legal.

a) R$ 1.400,00.
b) R$ 1.800,00.
c) R$ 2.200,00.
d) R$ 2.400,00.
e) R$ 2.800,00.

As receitas e despesas financeiras já integram o lucro operacional:

Lucro operacional	70.000,00
Provisão para IR e CSLL	(15.000,00)
Participação dos empregados	(7.000,00)
Lucro líquido do exercício	48.000,00
	x 5%
Reserva legal do exercício	2.400,00

31. (ISS-Fortaleza/Esaf/2003/Adaptada) Analisando os elementos abaixo da demonstração do resultado do exercício, identifique o valor da reserva legal a ser constituída, considerando que ela estará abaixo de 20% do capital social, indicando a opção correta.

Lucro bruto	**19.000,00**
Lucro operacional	**5.700,00**
Outras Receitas (não operacionais)	**500,00**
Participação dos administradores	**700,00**
Participação dos empregados	**200,00**
Provisão para Imposto de Renda e Contribuição social sobre o lucro líquido	**1.300,00**

a) **R$ 180,00.**
b) **R$ 200,00.**
c) **R$ 220,00.**
d) **R$ 240,00.**
e) **R$ 260,00.**

Lucro operacional	5.700,00
Outras receitas (não operacionais)	500,00
Provisão para IR e CSLL	(1.300,00)
Participação dos empregados	(200,00)
Participação dos administradores	(700,00)
Lucro líquido do exercício	4.000,00
	x 5%
Reserva legal do exercício	200,00

32. (ISS-Recife/Esaf/2003) A empresa Filinto Ltda., no encerramento do exercício, em 31 de dezembro de 2002, em seu balancete de verificação, apurou as seguintes informações:

	Valores em R$
Lucro Antes do Imposto de Renda	**100.000,00**
Imposto de Renda e contribuição social sobre o lucro líquido	**25.000,00**
Lucro líquido do exercício	**75.000,00**
Patrimônio líquido(*)	**200.000,00**
Capital social(*)	**160.000,00**
Reservas de capital(*)	**10.000,00**
Reserva legal(*)	**30.000,00**

(*) antes da distribuição do resultado do exercício

Indique o valor da reserva legal que deverá ser constituída.

a) **R$ 2.000,00.**
b) **R$ 2.250,00.**
c) **R$ 2.750,00.**
d) **R$ 3.250,00.**
e) **R$ 3.750,00.**

O valor acumulado da reserva legal não pode ser superior a 20% do capital social:

Capital social	160.000,00
	x 20%
Limite obrigatório da reserva legal = 20% do capital	32.000,00

Sendo a reserva legal já existente de 30.000,00, a empresa não pode constituir reserva legal equivalente a 5% do lucro líquido (75.000,00 x 5% = 3.750,00) no exercício de 2002, pois, caso contrário, o valor acumulado na conta da reserva ultrapassaria os 20% do capital social. Desse modo, deve-se constituir o valor necessário para que o saldo acumulado da reserva legal seja igual aos 20% do capital social.

33. (ISS-SP/FCC/2007) Considere as seguintes informações extraídas da contabilidade da Cia. Moinho de Ouro, relativas ao exercício findo em 31/12/2005:

Lucro líquido do exercício	**340.000,00**
Resultado positivo na equivalência patrimonial	**169.000,00**
Lucro com realização financeira a ocorrer em 2007	**13.000,00**

Se o dividendo obrigatório da companhia, calculado de acordo com o disposto na Lei das Sociedades por Ações, for de R$ 166.000,00, ela poderá constituir reserva de lucros a realizar no valor de, em R$:

a) **1.000,00.**
b) **4.500,00.**
c) **8.000,00.**
d) **16.500,00.**
e) **21.000,00.**

Para fins de *constituição* da reserva de lucros a realizar, são considerados lucros a realizar apenas os seguintes itens:

1 - resultado líquido positivo da equivalência patrimonial; e

2 - o lucro, rendimento ou ganho líquidos em operações ou contabilização de ativo e passivo pelo valor de mercado (valor justo), cujo prazo de realização financeira ocorra após o término do exercício social seguinte.

Aplicando essas regras à questão, temos:

Lucro líquido do exercício	340.000
Resultado positivo na equivalência	(169.000)
Lucros realizáveis a longo prazo	(13.000)
Lucro realizado	158.000

Dividendo obrigatório	166.000
Lucro realizado	(158.000)
Valor da reserva de lucros a realizar	8.000

Gabarito

01 - A
02 - E
03 - A
04 - B
05 - C
06 - E
07 - A
08 - E
09 - D
10 - B
11 - B
12 - A
13 - E
14 - E
15 - C
16 - C
17 - B
18 - B
19 - C
20 - B
21 - A
22 - A
23 - A
24 - C
25 - E
26 - A
27 - D
28 - C
29 - E
30 - D
31 - B
32 - A
33 - C

Capítulo 26

Demonstração de lucros ou prejuízos acumulados

26.1 Conceito

A demonstração de lucros ou prejuízos acumulados – DLPA expõe as variações ocorridas, durante o exercício, na conta Lucros ou Prejuízos Acumulados, que é classificada no patrimônio líquido. Se o seu saldo é devedor, ela é denominada Prejuízos Acumulados; se credor, Lucros Acumulados. A conta é uma só, variando sua denominação de acordo com a natureza do saldo.

A DLPA pode ser incluída na demonstração das mutações do patrimônio líquido – DMPL, se esta for elaborada e publicada pela companhia. A Lei nº 6.404/76 não obriga as S.A. a elaborar a demonstração das mutações do patrimônio líquido. Entretanto, por determinação da CVM e das Normas Internacionais de Contabilidade, as companhias *abertas* são obrigadas a elaborar e publicar a DMPL.

Em comparação com a DLPA, a DMPL é uma demonstração mais abrangente, pois expõe as variações ocorridas durante o exercício em todas as contas do patrimônio líquido, inclusive na conta Lucros ou Prejuízos Acumulados.

A DLPA (ou a DMPL) deve indicar o montante do dividendo por ação do capital social, discriminando a parcela de dividendo das ações ordinárias e preferenciais, inclusive por classe de ações, se for o caso. Já o lucro líquido por ação é apresentado na demonstração do resultado do exercício. Dividendo é a parcela do lucro a ser paga aos acionistas.

26.2 Estrutura da demonstração de lucros ou prejuízos acumulados

A DLPA normalmente é elaborada com base nos registros constantes do livro Razão. As informações extraídas da conta Lucros ou Prejuízos Acumulados, relativas às variações ocorridas no exercício, são organizadas de acordo com o art. 186 da Lei nº 6.404/76.

Saldo do início do período
+ ou (–) Ajustes de exercícios anteriores
+ Reversões de reservas de lucros no exercício
+ ou (–) Lucro ou prejuízo líquido do exercício
(–) Transferências para reservas de lucros
(–) Dividendos propostos (e dividendo por ação do capital)
(–) Parcela dos lucros incorporada ao capital
(–) Dividendos intermediários (antecipados)
Saldo do fim do período

26.2.1 Saldo do início do período

Em virtude de exigência da Lei nº 11.638/07, nas S.A. não pode haver lucros acumulados no balanço. Por isso, o saldo inicial da conta Lucros ou Prejuízos Acumulados é igual a zero ou devedor (hipótese em que representa prejuízos acumulados). Após as destinações, o lucro remanescente do exercício deve ser distribuído como dividendo.

26.2.2 Ajustes de exercícios anteriores

Ao determinar que o resultado do exercício não deve ser influenciado por receitas e despesas correspondentes a exercícios anteriores, a principal preocupação da Lei das Sociedades por Ações foi com a manutenção da uniformidade, de forma que seja possível a comparação entre resultados de períodos diferentes. Por esse motivo, os ajustes de exercícios anteriores são registrados na conta Lucros ou Prejuízos Acumulados. Por meio desse procedimento, o resultado do exercício não é afetado por receitas e despesas de períodos anteriores que não tenham sido lançadas no exercício ao qual pertenciam em virtude do critério contábil adotado ou de erro.

Como ajustes de exercícios anteriores são considerados apenas os decorrentes:

1 - de efeitos da mudança de critério contábil;

2 - da retificação de erro imputável a determinado exercício anterior, desde que os ajustes não possam ser atribuídos a fatos subsequentes.

Só produzirão efeitos na conta Lucros ou Prejuízos Acumulados como ajustes de exercícios anteriores os valores correspondentes a receitas e despesas que não tenham sido apropriadas no período ao qual pertenciam, de acordo com o princípio da competência.

Os ajustes de exercícios anteriores não podem estar vinculados a fato subsequente, caso em que os valores correspondentes serão considerados no resultado do exercício.

26.2.2.1 Mudança de critério contábil

No caso dos efeitos da mudança de critério contábil, deve ser observado qual parcela de receita ou despesa pertence a exercícios anteriores e neles seria lançada se o novo critério também tivesse sido adotado durante os exercícios anteriores. É o que deve acontecer, por exemplo, na hipótese de mudança do método de avaliação de participação permanente em outra sociedade, do método do custo de aquisição para o método da equivalência patrimonial.

26.2.2.2 Retificação de erro

Os erros cometidos no registro de receitas e despesas que não tenham sido corrigidos dentro do exercício de competência devem ser registrados como ajustes de exercícios anteriores na conta Lucros ou Prejuízos Acumulados.

Consideremos que a depreciação do ano 1 tenha sido de 1.000. O contabilista, porém, fez o seguinte lançamento:

D - Despesa com Depreciação
C - Depreciação Acumulada 600

O erro de 400 a menos só foi constatado ao fim do ano 2.

A despesa de depreciação lançada a menor no ano 1 não pode ser registrada no resultado do ano 2, pois isso contrariaria o princípio da competência. O correto é fazer a correção, no ano 2, como ajuste de exercícios anteriores na conta Lucros ou Prejuízos Acumulados.

Lançamento de correção:

D - Lucros ou Prejuízos Acumulados
C - Depreciação Acumulada 400

Quando lançamos uma receita ou despesa, o valor correspondente é computado na apuração do resultado do exercício, que, por sua vez, é transferido para a conta Lucros ou Prejuízos Acumulados. Muito embora não transitem pelo resultado, os valores lançados como ajustes de exercícios anteriores terão destino igual ao das receitas e despesas: a conta Lucros ou Prejuízos Acumulados.

Erros na avaliação de estoques – Também devem ser ajustados diretamente à conta Lucros ou Prejuízos Acumulados os erros na avaliação de estoques em exercícios anteriores, uma vez que a sub ou superavaliação afeta o custo das mercadorias vendidas.

Excesso de provisão para o Imposto de Renda – Na hipótese de o Imposto de Renda ter sido calculado a maior em exercício anterior, a reversão do excesso de provisão, em virtude do erro, tem como contrapartida a conta Lucros ou Prejuízos Acumulados:

D - Provisão p/ Imposto de Renda
C - Lucros ou Prejuízos Acumulados

26.2.3 Reversões de reservas de lucros

A reversão consiste em um valor registrado em conta de reserva de lucro retornar à conta Lucros ou Prejuízos Acumulados.

Quando da constituição de uma reserva de lucro, lançamos:

D - Lucros Acumulados
C - Reservas de Lucros

Na reversão da reserva:

D - Reservas de Lucros
C - Lucros ou Prejuízos Acumulados

Em regra, devem ser revertidas as reservas para contingências e de lucros a realizar.

Também estão sujeitas a reversão as reservas de retenção de lucros e a parcela não utilizada das reservas estatutárias.

A reversão da reserva legal só pode ocorrer em virtude de erro na sua constituição.

26.2.4 Lucro ou prejuízo líquido do exercício

Apesar de a Lei das Sociedades por Ações fazer menção apenas ao lucro líquido do exercício na estrutura da DLPA, é óbvio que o prejuízo do exercício afeta o saldo da conta Lucros ou Prejuízos Acumulados e, portanto, integra essa demonstração.

Na hipótese de ser apurado lucro no exercício, a conta Resultado do Exercício apresentará saldo credor e o registro de seu encerramento será assim:

D - Resultado do Exercício
C - Lucros ou Prejuízos Acumulados

Se o resultado for negativo, a conta Resultado do Exercício terá saldo devedor e o lançamento de seu encerramento será este:

D - Lucros ou Prejuízos Acumulados
C - Resultado do Exercício

26.2.5 Transferências para reservas de lucros

As reservas constituídas com base no lucro líquido do exercício são as seguintes:

1 - reserva legal;
2 - reservas estatutárias;
3 - reservas para contingências;
4 - reserva de incentivos fiscais;
5 - reservas de retenção de lucros;
6 - reserva de lucros a realizar;
7 - reserva especial para dividendos obrigatórios não distribuídos.

Na constituição das reservas de lucros, a conta Lucros Acumulados sofre redução:

D - Lucros Acumulados
C - Reservas de Lucros

As reservas de lucros são constituídas apenas nos exercícios em que a companhia apura lucro. Havendo prejuízos acumulados, eles devem ser compensados antes da constituição das reservas de lucros.

26.2.6 Dividendos propostos

O registro dos dividendos propostos reduz o saldo da conta Lucros Acumulados:

D - Lucros Acumulados
C - Dividendos a Pagar

26.2.7 Parcela dos lucros incorporada ao capital

Mediante deliberação da assembleia geral de acionistas, parte do lucro líquido do exercício pode ser destinada a aumento de capital:

D - Lucros Acumulados
C - Capital Social

26.2.8 Dividendos intermediários

Os dividendos pagos antecipadamente por conta do lucro do exercício, com base em balancete ou balanço intermediário, são registrados na conta Dividendos Antecipados, que é retificadora da conta Lucros Acumulados.

Quando do pagamento antecipado de dividendos:

D - Dividendos Antecipados
C - Caixa

Questões comentadas

01. Com base nas informações apresentas em seguida, extraídas de uma DLPA de determinado exercício, calcule o saldo final da conta Lucros ou Prejuízos Acumulados.

Saldo credor do início do período	**100**
Dividendos intermediários	**250**
Reversões de reservas de lucros no exercício	**200**
Lucro líquido do exercício	**1.000**
Transferências para reservas de lucros	**300**
Dividendos propostos	**150**
Parcela dos lucros incorporada ao capital	**100**
Ajustes negativos de exercícios anteriores	**50**

a) **250.**
b) **300.**
c) **450.**
d) **500.**
e) **650.**

Na forma de demonstração, eis a apuração do saldo em questão:

Saldo credor do início do período	100
(–) Ajustes negativos de exercícios anteriores	(50)
Reversões de reservas de lucros no exercício	200
Lucro líquido do exercício	1.000
(–) Transferências para reservas de lucros	(300)
(–) Dividendos propostos	(150)
(–) Parcela dos lucros incorporada ao capital	(100)
(–) Dividendos intermediários	(250)
Saldo do fim do período	450

02. (AFRF/Esaf) Em 31 de dezembro de 2001 o patrimônio líquido da S/A Empresa Distribuidora apresentava a composição seguinte, em ordem alfabética:

Capital a Integralizar	**R$ 60.000,00**
Capital Social	**R$ 548.000,00**
Lucros Acumulados	**R$ 17.000,00**
Outras Reservas de Lucro	**R$ 80.000,00**
Reservas de Capital	**R$ 40.000,00**
Reserva Legal	**R$ 25.000,00**

No mesmo exercício a demonstração de lucros ou prejuízos acumulados no exercício de 2001 apresentou os seguintes componentes, exceto a reserva legal:

Ajuste credor do saldo inicial	**R$ 2.700,00**
Dividendos propostos	**R$ 30.000,00**
Lucro líquido do exercício	**R$ 140.000,00**
Reservas de contingências	**R$ 8.000,00**
Reservas estatutárias	**R$ 4.000,00**
Reservas de lucros a realizar	**R$ 5.000,00**
Reversão de reservas	**R$ 2.000,00**
Saldo inicial – prejuízos acumulados	**R$ 77.700,00**

Considerando, exclusivamente, os dados fornecidos, podemos dizer que a parcela de lucro destinada à constituição da reserva legal no exercício foi de

a) R$ 7.000,00.
b) R$ 4.600,00.
c) R$ 3.250,00.
d) R$ 3.115,00.
e) R$ 3.000,00.

Lucros ou Prejuízos Acumulados

Saldo inicial	77.700	2.700	Ajuste credor
Dividendos	30.000	140.000	Lucro líquido
Reserva de contingências	8.000	2.000	Reversão de reservas
Reservas estatutárias	4.000		
Reserva de lucros a realizar	5.000		
Reserva legal	?		
		17.000	Saldo final – 31.12.2001

Tendo a conta Lucros ou Prejuízos Acumulados apresentado saldo credor, o total da coluna credora menos o saldo deve ser igual ao total da coluna devedora:

Total Credor – Saldo = Total Devedor

Do total devedor, o único valor desconhecido é o da reserva legal:

Total Credor – Saldo = Total Devedor

144.700 – 17.000 = 124.700 + Reserva Legal
Reserva Legal = 3.000

03. Observe os fatos seguintes, relacionados à conta Lucros ou Prejuízos Acumulados:

Saldo dos lucros acumulados em 31.12.X1	**3.100**
Provisão para Imposto de Renda constituída a maior em X1, por erro do contabilista, retificado em X2	**500**
Parcela do lucro utilizada para aumento de capital	**800**
Ajuste positivo em decorrência de mudança do método de avaliação de investimentos	**400**
Reversão de reservas constituídas em exercícios anteriores:	
– de contingências	**300**
– de lucros a realizar	**200**
Lucro líquido do exercício de X2	**600**
Proposta de destinação do lucro do exercício:	
– reserva legal	**30**
– reserva estatutária	**70**
– reserva de lucros a realizar	**200**
– reserva para expansão	**180**
– dividendos propostos	**120**

Com base nessas informações, ao fim do exercício de X2, o saldo da conta Lucros ou Prejuízos Acumulados deve ser de:

a) **2.400.**
b) **2.900.**
c) **3.100.**
d) **3.700.**
e) **3.800.**

Lucros ou Prejuízos Acumulados

800	3.100
30	500
70	400
200	300
180	200
120	600
	3.700

Como o saldo da conta Lucros ou Prejuízos Acumulados é credor, indica a existência de lucros acumulados.

04. (TCE-ES/Esaf) Em 31.12.2000 a Cia. das Minas apresentou como resultado do exercício lucro líquido antes do Imposto de Renda no valor de R$ 10.000,00. A distribuição desse rédito, segundo as normas legais e estatutárias, foi assim proposta à assembleia geral:

Imposto de Renda	**R$ 3.500,00**
participações estatutárias	**R$ 650,00**
reservas estatutárias	**R$ 557,50**
reserva legal	**R$ 292,50**
dividendos	**R$ 1.250,00**

Para contabilizar essa proposta de distribuição, o setor de contabilidade terá de fazer o(s) seguinte(s) lançamento(s):

a)

Apuração do Resultado do Exercício	
a Diversos	
a Provisão para Imposto de Renda	3.500,00
a Participações Estatutárias	650,00
a Reservas Estatutárias	557,50
a Reserva legal	292,50
a Dividendos a Pagar	1.250,00
a Lucros (ou Prejuízos) Acumulados	3.750,00
	10.000,00

b)

Apuração do Resultado do Exercício	
a Diversos	
a Provisão para Imposto de Renda	3.500,00
a Participações Estatutárias	650,00
a Dividendos a Pagar	1.250,00
a Lucros (ou Prejuízos) Acumulados	4.600,00
	10.000,00

Lucros (ou Prejuízos) Acumulados	
a Diversos	
a Reservas Estatutárias	557,50
a Reserva legal	292,50
	850,00

c)

Apuração do Resultado do Exercício	
a Diversos	
a Provisão para Imposto de Renda	3.500,00
a Participações Estatutárias	650,00
a Lucros (ou Prejuízos) Acumulados	5.850,00
	10.000,00

Lucros (ou Prejuízos) Acumulados	
a Diversos	
a Reservas Estatutárias	557,50
a Reserva legal	292,50
a Dividendos a Pagar	1.250,00
	2.100,00

d) Apuração do Resultado do Exercício	
a Diversos	
a Provisão para Imposto de Renda	**3.500,00**
a Lucros (ou Prejuízos) Acumulados	**6.500,00**
	10.000,00

Lucros (ou Prejuízos) Acumulados	
a Diversos	
a Participações Estatutárias	**650,00**
a Reservas Estatutárias	**557,50**
a Reserva legal	**292,50**
a Dividendos a Pagar	**1.250,00**
	2.750,00

e) Apuração do Resultado do Exercício	
a Lucros (ou Prejuízos) Acumulados	
	10.000,00

Lucros (ou Prejuízos) Acumulados	
a Diversos	
a Provisão para Imposto de Renda	**3.500,00**
a Participações Estatutárias	**650,00**
a Reservas Estatutárias	**557,50**
a Reserva legal	**292,50**
a Dividendos a Pagar	**1.250,00**
	6.250,00

O lucro de 10.000,00 foi o resultado apurado antes do Imposto de Renda e das participações. Após a apropriação dessas despesas, o resultado do exercício foi de 5.850,00 e deve ser transferido para a conta Lucros ou Prejuízos Acumulados. Em seguida, temos as destinações do lucro do exercício: reservas legal e estatutárias e dividendos a pagar.

05. Lucros Acumulados	**1.350**	
a Reserva Legal		**100**
a Reserva para Contingências		**200**
a Dividendos a Pagar		**850**
a Capital Social		**200**

No lançamento acima, a variação na situação líquida foi

a) zero.
b) 100.
c) 850.
d) 1.250.
e) 1.350.

O registro do dividendo a pagar reduziu a situação líquida em 850. A constituição de reservas de lucros e o aumento de capital com o uso de lucros acumulados são fatos permutativos.

06. Consta na demonstração de lucros ou prejuízos acumulados:

- **a) montante do dividendo por ação do capital.**
- **b) lucro líquido por ação.**
- **c) ganho ou perda de capital.**
- **d) dividendo acumulado.**
- **e) demonstração das mutações do patrimônio líquido.**

O lucro ou prejuízo líquido por ação é apresentado na demonstração do resultado do exercício. A demonstração dos lucros ou prejuízos acumulados integra a demonstração das mutações do patrimônio líquido, quando esta é elaborada.

07. (ISS-RJ/FJG/Adaptada) Observe as informações e os fatos ocorridos na Cia. Comercial S/A:

– Provisão para o Imposto de Renda constituída a maior no ano anterior	**3.000**
– Reversão da não utilização de reservas constituídas anteriormente:	
Estatutária	**5.000**
Lucros a Realizar	**4.000**
– Ajustes negativos em decorrência de mudança de critérios contábeis	**1.000**
– Proposta aprovada para a destinação de lucro:	
Reserva Legal	**900**
Reserva para Investimentos	**8.100**
Dividendos	**4.500**
– Lucro líquido apurado no exercício	**18.000**
– Saldo da conta "Lucros Acumulados" no início do exercício	**31.000**

Ao se elaborar a respectiva demonstração no final do exercício, o valor do saldo final de Lucros ou Prejuízos Acumulados será de:

- **a) R$ 35.000.**
- **b) R$ 44.500.**
- **c) R$ 46.500.**
- **d) R$ 48.500.**

Lucros Acumulados

1.000	31.000
900	3.000
8.100	5.000
4.500	4.000
	18.000
	46.500

08. (ICMS-PB/FCC/2006) Considere os dados relativos à demonstração de lucros ou prejuízos acumulados da Cia. Marte Equipamentos Solares, levantada em 31/12/2005:

N°	ELEMENTOS	VALORES (em R$)
01	Saldo credor da conta Lucros ou Prejuízos Acumulados no início do ano-calendário de 2005	60.000,00
02	Ajuste credor do ano-calendário anterior (excesso da provisão para o Imposto de Renda)	25.000,00
03	Reversão de saldo das contas de reservas de lucros	75.000,00
04	Constituição da reserva legal em 31/12/2005	8.000,00
05	Constituição das demais reservas de lucros em 31/12/2005	42.000,00
06	Dividendos creditados aos acionistas em 31/12/2005	150.000,00
07	Resultado líquido do exercício encerrado em 31/12/2005	?
08	Saldo credor da conta Lucros ou Prejuízos Acumulados em 31/12/2005	60.000,00

Com base nos dados apresentados, é correto afirmar que o valor do resultado líquido do exercício, apurado na demonstração do resultado do exercício levantada em 31/12/2005, em R$, foi de:

a) 100.000,00.
b) 98.000,00.
c) 90.000,00.
d) 85.500,00.
e) 60.000,00.

Partindo-se da movimentação da conta Lucros ou Prejuízos Acumulados, a única informação desconhecida é o resultado do exercício. Como o saldo final da conta LPA é credor, deduz-se que o resultado foi credor (lucro).

Lucros ou Prejuízos Acumulados

8.000	60.000
42.000	25.000
150.000	75.000
	Resultado
	60.000

Crédito − Saldo = Débito

60.000 + 25.000 + 75.000 + Resultado − 60.000 = 8.000 + 42.000 + 150.000

Resultado = 100.000

Gabarito

01 - C
02 - E
03 - D
04 - C
05 - C
06 - A
07 - C
08 - A

Capítulo 27

Demonstração do resultado do exercício

27.1 Conceito

A demonstração do resultado do exercício – DRE é a exposição ordenada das receitas realizadas e das despesas incorridas no exercício, registradas de acordo com o princípio da competência.

27.2 Estrutura da demonstração do resultado do exercício – Lei das S/A

Receita bruta das vendas e serviços
(–) Deduções da receita bruta das vendas e serviços:
  – Devoluções de vendas
  – Abatimentos concedidos sobre vendas e serviços
  – Descontos concedidos incondicionalmente
  – Tributos incidentes sobre as vendas e serviços
Receita líquida das vendas e serviços
(–) Custo das mercadorias vendidas e dos serviços prestados
Lucro bruto
(–) Despesas operacionais:
  – com vendas
  – Financeiras, deduzidas das receitas financeiras
  – Gerais e administrativas
  – Outras
+ Outras receitas operacionais
Lucro ou prejuízo operacional líquido
+ ou (–) Outras receitas e outras despesas
(–) Despesa com provisão para a contribuição social sobre o lucro
Resultado antes do Imposto de Renda
(–) Despesa com a provisão para o Imposto de Renda
(–) Participações:
  – de debenturistas
  – de empregados
  – de administradores
  – de titulares de partes beneficiárias
  – Contribuições p/ instituições/fundos de assistência/previdência de empregados
Lucro ou prejuízo líquido do exercício

Lucro ou prejuízo líquido por ação do capital social

27.3 Realização da receita

A receita das vendas de mercadorias é realizada, em regra, quando da efetiva entrega das mercadorias ao cliente, momento em que ocorre a transmissão da propriedade dos bens para o comprador.

Simultaneamente à realização da receita das vendas, incide o custo das mercadorias vendidas como despesa incorrida, representando o sacrifício patrimonial relativo à transferência dos bens.

A receita de serviços é realizada quando da efetiva prestação dos serviços ao cliente. Simultaneamente à realização da receita de serviços, há o custo dos serviços prestados como despesa incorrida.

Eis uma questão relacionada à realização da receita, aplicada em prova elaborada pelo Centro de Seleção e de Promoção de Eventos da Universidade de Brasília – Cespe/UnB:

> "Considere que uma empresa tenha registrado e embarcado, em 31/12, último dia do exercício social, mercadoria vendida pelo valor de R$ 50.000,00, com cláusula CIF e previsão de entrega para três dias depois. Considere também que o CMV correspondente, também registrado em 31/12, tenha sido de R$ 30.000,00. Nessa situação, é correto inferir-se que a empresa acresceu indevidamente ao resultado do exercício findo o lucro de R$ 20.000,00."

Nesta questão a venda é com a cláusula CIF (*Cost, Insurance and Freight* – grosso modo, significa que o frete e seu seguro são por conta do vendedor, que se obriga a entregar a mercadoria no local de destino da carga). Como não houve a entrega da mercadoria e consequente transferência de sua propriedade até 31/12, a receita da venda não estava realizada no exercício encerrado, e o CMV correspondente não era despesa incorrida. Logo, o lucro da operação, 20.000, foi computado indevidamente no resultado, e a afirmação é correta.

Quando a venda é feita com a cláusula FOB (*Free on Board*), o frete é por conta do comprador. O vendedor se obriga a pôr a mercadoria no veículo que irá transportá-la, cabendo ao comprador a responsabilidade pela carga a partir daí.

Para obter mais informações sobre essas cláusulas de contratos comerciais, pesquise o vocábulo *Incoterms* (*International Comercial Terms*). Todavia, observe que a solução da questão pode ignorar a existência da cláusula CIF, bastando observar que, na data do encerramento do exercício, a mercadoria ainda não havia sido entregue.

27.4 Deduções da receita bruta das vendas e serviços

São deduções da receita bruta das vendas e serviços:

1 - devoluções de vendas;
2 - abatimentos concedidos sobre vendas e serviços;
3 - descontos concedidos incondicionalmente;
4 - tributos incidentes sobre as vendas e serviços.

Passamos a tratar dessas deduções da receita bruta.

27.4.1 Devoluções de vendas

Nas operações com mercadorias, podemos ter:

1 - devolução de venda;
2 - cancelamento de venda;
3 - retorno de mercadoria.

Na *devolução* de venda, a mercadoria que foi entregue ao comprador por ele é devolvida, em virtude de algum problema (não atende às especificações, está com defeito etc.).

No *cancelamento* de venda, o negócio é desfeito antes de a mercadoria ser remetida ao comprador. O bem não sai do estabelecimento do vendedor. Não é correto que a venda seja registrada contabilmente antes da entrega da mercadoria, mas se, ainda assim, a receita tiver sido contabilizada, deve ser feito o lançamento de cancelamento da venda.

Na operação de *retorno*, a mercadoria é remetida ao cliente, mas não chega a ser entregue, em virtude de ele não aceitá-la, não ser localizado, ter mudado de endereço etc.

Na prática, alguns contabilistas não diferenciam devolução, cancelamento e retorno. É comum, por exemplo, a denominação *venda cancelada* ser empregada para registrar operação que corresponde a *devolução de venda*.

Quando da venda das mercadorias:

D - Clientes ou Caixa
C - Receita de Vendas (receita bruta)

D - Custo das Mercadorias Vendidas
C - Estoques de Mercadorias

D - ICMS sobre Vendas
C - ICMS a Recolher

Recebidas as mercadorias em devolução:

D - Devoluções de Vendas
C - Clientes ou Caixa

D - Estoques de Mercadorias
C - Custo das Mercadorias Vendidas

D - ICMS a Recuperar
C - ICMS sobre Vendas

Em vez de estornar o valor da devolução diretamente na conta Receita de Vendas, o procedimento correto é registrá-lo na conta Devoluções de Vendas, que será dedução da receita bruta.

O estorno do ICMS foi promovido a débito da conta ICMS a Recuperar, em virtude de a legislação desse tributo estabelecer que a devolução de mercadoria gera direito a crédito do imposto, que é correspondente ao imposto a recuperar. Alguns contabilistas, porém, fazem o estorno debitando a conta ICMS a Recolher. Isso pode, eventualmente, provocar saldo devedor nessa conta de passivo circulante.

27.4.1.1 Devoluções de vendas de exercícios anteriores

As devoluções, no exercício, de vendas de exercícios anteriores são lançadas como despesa operacional de vendas e não devem ser computadas como dedução da receita bruta.

Quando da venda no ano 1:

D - Caixa ou Clientes		
C - Vendas		1.000
D - Custo das Mercadorias Vendidas		
C - Estoques de Mercadorias		500
D - ICMS sobre Vendas		
C - ICMS a Recolher		200

Na devolução das mercadorias no ano 2:

D - Despesas de Vendas (lucro bruto de X1)	300	
D - ICMS a Recuperar	200	
D - Estoques de Mercadorias	500	
C - Caixa ou Clientes		1.000

27.4.2 Abatimentos concedidos sobre vendas e serviços

Abatimento é uma redução de preço concedida pelo vendedor para evitar a devolução da venda ou que o cliente se recuse a aceitar o serviço prestado.

Após o recebimento das mercadorias, o comprador pode constatar algum problema a elas relacionado. Os bens podem não estar de acordo com o pedido, apresentar defeito etc. Para que não ocorra a devolução, o vendedor concede uma redução de preço, que recebe o nome de abatimento. No caso de prestação de serviços, o abatimento tem características semelhantes às das operações com mercadorias.

Quando da venda da mercadoria:

D - Clientes ou Caixa
C - Receita de Vendas (receita bruta)

D - Custo das Mercadorias Vendidas
C - Estoques de Mercadorias

D - ICMS sobre Vendas
C - ICMS a Recolher

Pelo abatimento concedido na venda:

D - Abatimentos sobre Vendas
C - Clientes ou Caixa

A conta Abatimentos sobre Vendas é dedução da receita bruta.

O abatimento não provoca ajustes no estoque, nem no CMV, uma vez que as mercadorias não retornam ao estabelecimento do vendedor.

O ICMS não é afetado pelo abatimento, apesar de o valor recebido ou a receber do cliente ser reduzido. O imposto a recolher é calculado sobre o valor original da operação de venda.

27.4.3 Descontos concedidos incondicionalmente

O desconto concedido incondicionalmente, também chamado de desconto comercial, é uma redução do preço concedida no ato da venda. Em regra, é utilizado como forma de atrair o cliente para a compra ou de incentivá-lo a adquirir uma quantidade maior de mercadorias, como é o caso do desconto promocional.

O desconto comercial deve constar na nota fiscal de venda.

Será incondicional o desconto concedido no ato da venda e condicional o desconto vinculado a um evento posterior a ela.

O desconto condicional também pode ser denominado desconto financeiro. Exemplo de desconto condicional é o concedido sob a condição de o pagamento da duplicata ser efetuado pelo comprador até determinada data.

Na DRE, enquanto o desconto comercial é dedução da receita bruta, o desconto financeiro é despesa operacional financeira. No caso da prestação de serviços, o desconto concedido incondicionalmente tem características idênticas às das operações com mercadorias.

Quando da venda a prazo de mercadorias com desconto incondicional:

D - Clientes
D - Descontos Concedidos Incondicionalmente
C - Receita de Vendas (receita bruta)

D - Custo das Mercadorias Vendidas
C - Estoques de Mercadorias

D - ICMS sobre Vendas
C - ICMS a Recolher

Quando do recebimento do crédito relativo à venda a prazo, se for concedido desconto condicional:

D - Caixa
D - Despesas Financeiras (desconto condicional concedido)
C - Clientes

27.4.4 Tributos incidentes sobre vendas

Em regra, os tributos incidentes sobre as vendas e serviços que figuram como dedução da receita bruta são estes:

1 - o imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação (ICMS);
2 - o imposto sobre serviços de qualquer natureza (ISS);
3 - a contribuição para o programa de integração social (PIS);
4 - a contribuição para o financiamento da seguridade social (Cofins).

27.4.4.1 ICMS incidente nas vendas de mercadorias

Quando da venda da mercadoria, desconsiderados os demais lançamentos, registramos o ICMS incidente assim:

D - ICMS sobre Vendas
C - ICMS a Recolher

De acordo com a legislação do ICMS, os descontos concedidos incondicionalmente (descontos comerciais) são dedutíveis no cálculo do imposto. Exemplo: se a companhia efetuar venda no valor de 1.000, mas conceder desconto incondicional de 10%, o ICMS será calculado sobre 900.

O ICMS não é afetado pelos descontos concedidos sob condição (descontos financeiros), nem pelos abatimentos. Nesses casos, tal imposto é calculado sobre o valor bruto da venda.

Caso a venda esteja sujeita à incidência do IPI e do ICMS, o vendedor necessitará saber que destino o comprador pretende dar às mercadorias. Se os bens forem destinados à comercialização ou à industrialização, o IPI não integrará a base de cálculo do ICMS. Mas se eles forem adquiridos para o ativo fixo ou para uso ou consumo do comprador, o IPI fará parte da base de cálculo do imposto estadual.

Na venda de 10 unidades de um produto a 100 cada, com a incidência de IPI de 10% e ICMS de 20%, sendo os bens destinados à comercialização pelo comprador, o estabelecimento vendedor emitiu nota fiscal com os seguintes dados:

Produtos: 10 unidades x 100 por unidade		1.000
IPI - 10%		100
ICMS já incluído no valor da operação à alíquota de 20%	200	
Total da Nota Fiscal		1.100

Lançamentos feitos pelo vendedor:

D - Caixa ou Clientes	1.100	
C - Receitas de Vendas		1.000
C - IPI a Recolher		100

D - ICMS sobre Vendas		
C - ICMS a Recolher		200

O custo dos produtos vendidos não foi informado no problema.

Entretanto, se esses bens fossem destinados ao ativo fixo (imobilizado) ou a uso ou consumo do comprador, a nota fiscal emitida pelo vendedor apresentaria os seguintes dados:

Produtos: 10 unidades x 100 por unidade		1.000
IPI - 10%		100
ICMS já incluído no valor da operação à alíquota de 20%	220	
Total da Nota Fiscal		1.100

A diferença é que, neste caso, o ICMS incidiu também sobre o IPI.

Lançamentos do vendedor:

D - Caixa ou Clientes	1.100	
C - Receitas de Vendas		1.000
C - IPI a Recolher		100

D - ICMS sobre Vendas		
C - ICMS a Recolher		220

27.4.4.2 IPI nas vendas

O IPI não deve ser apresentado como dedução das vendas brutas, uma vez que o seu valor não está incluído nas receitas de vendas. Ao contrário do ICMS, o IPI é calculado por fora, vale dizer, não integra sua própria base de cálculo.

A Lei nº 6.404/76 não exige a apresentação do IPI na demonstração do resultado do exercício. Todavia, caso a companhia queira exibi-lo na DRE, deverá efetuar os registros indicados no exemplo seguinte.

Na venda de 10 unidades a 100 cada, com a incidência de IPI de 10% e ICMS de 20%, sendo a mercadoria destinada à comercialização pelo comprador, o estabelecimento vendedor lança:

D - Caixa		
C - Faturamento Bruto		1.100

D - IPI sobre Faturamento Bruto		
C - IPI a Recolher		100

D - ICMS sobre Vendas		
C - ICMS a Recolher		200

DRE

Faturamento bruto	1.100
(–) IPI sobre faturamento bruto	(100)
Vendas brutas	1.000
(–) ICMS sobre vendas	(200)
Vendas líquidas	800

O faturamento bruto nada mais é que a venda bruta somada ao IPI.

27.4.4.3 ISS – imposto sobre serviços de qualquer natureza

O ISS incide sobre os serviços não sujeitos à incidência do ICMS e que estejam previstos em Lei Complementar. A Lei Complementar nº 116/03 estabelece a lista dos serviços cuja prestação está sujeita à incidência do imposto sobre serviços de qualquer natureza. O ISS não é imposto recuperável.

Consideremos que, na prestação de serviços sujeitos à incidência do ISS, certa companhia tenha emitido nota fiscal com as seguintes informações:

Prestação de serviços		1.000
ISS já incluído no preço do serviço prestado à alíquota de 5%	50	
Total da Nota Fiscal		1.000

Com base nessas informações, o contabilista da companhia prestadora dos serviços efetuou os seguintes lançamentos:

D - Caixa ou Clientes
C - Receitas de Serviços 1.000

D - Despesas com ISS
C - ISS a Recolher 50

A conta Despesas com ISS é apresentada como dedução da receita bruta de serviços.

27.4.4.4 PIS/Cofins

A partir da edição da Lei nº 10.637/02 e da Lei nº 10.833/03, a contribuição para o Programa de Integração Social – PIS e a contribuição para o financiamento da seguridade social – Cofins estão sujeitas a duas regras gerais de apuração:

1 - *regime de incidência cumulativa*; e
2 - *regime de incidência não cumulativa.*

O regime de apuração do PIS/Cofins aplicável não é relevante para fins de cálculo da receita bruta (da qual tais contribuições são deduções), mas afeta a receita líquida. Cumulativa ou não a incidência, esses tributos devem ser deduzidos da receita bruta das vendas e serviços. Na apuração da receita líquida, comparando-se os dois regimes, o que muda são apenas as alíquotas: 0,65% e 3% no regime de incidência cumulativa e 1,65% e 7,6% no de incidência não cumulativa.

Imunidade - O PIS e a Cofins não incidem sobre as receitas decorrentes de exportação (CF, art. 149, § 2º, I).

27.4.4.4.1 PIS/Cofins – regime de incidência cumulativa

Estão sujeitas à incidência cumulativa do PIS/Cofins as pessoas jurídicas de direito privado, e as que lhe são equiparadas pela legislação do Imposto de Renda, que apurem o IRPJ com base no lucro presumido ou arbitrado.

Nesse regime de apuração, o PIS e a Confins não são recuperáveis, ou seja, seus valores integram o custo de aquisição das mercadorias, bens e serviços. Assim, nesse caso não há direito a crédito do PIS/Cofins.

Base de Cálculo - No regime de incidência cumulativa, a base de cálculo é o faturamento mensal, que corresponde à receita bruta, assim entendida a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica (receitas da venda de mercadorias, da prestação de serviços, da locação, financeiras etc.), sendo irrelevantes o tipo de atividade por ela exercida e a classificação contábil adotada para as receitas.

Exclusões da Base de Cálculo - No regime de incidência cumulativa, para fins de determinação da base de cálculo, podem ser excluídos do faturamento, quando o tenham integrado, os valores:

1 - das receitas isentas ou não alcançadas pela incidência da contribuição ou sujeitas à alíquota zero;
2 - das vendas canceladas;
3 - dos descontos incondicionais concedidos;
4 - do IPI;
5 - do ICMS, quando destacado em nota fiscal e cobrado pelo vendedor dos bens ou prestador dos serviços na condição de substituto tributário (esta regra não se aplica ao ICMS incidente sobre a empresa na condição de contribuinte);
6 - das reversões de provisões;
7 - das recuperações de créditos baixados como perdas, que não representem ingresso de novas receitas;
8 - dos resultados positivos da avaliação de investimentos pelo valor do patrimônio líquido;
9 - dos lucros e dividendos derivados de investimentos avaliados pelo custo de aquisição, que tenham sido computados como receita;
10 - das outras receitas (não operacionais), decorrentes da venda de bens do ativo não circulante.

Consideremos as seguintes informações na apuração do PIS cumulativo:

Receita bruta da venda de bens e serviços e demais receitas tributáveis	1.000
Devoluções de vendas	200
Descontos concedidos incondicionalmente	100
Resultado positivo na equivalência patrimonial	200
ICMS sobre vendas	150
ICMS retido na fonte de terceiros	50
Alíquota do PIS cumulativo	1,65%

Cálculo do PIS:

Receita bruta da venda de bens e serviços e demais receitas tributáveis	1.000
Devoluções de vendas	(200)
Descontos concedidos incondicionalmente	(100)
Base de cálculo do PIS	700
Alíquota do PIS	x 1,65%
PIS sobre o faturamento	11,55

Como o ICMS retido na fonte de terceiros não faz parte da receita bruta da companhia, ele não deve ser computado na base de cálculo do PIS. O ICMS sobre vendas já está incluído na receita bruta da companhia (é calculado "por dentro", quer dizer, faz parte de sua própria base de cálculo).

Lançamento contábil:

D - PIS sobre o Faturamento
C - PIS sobre o Faturamento a Recolher 11,55

Na demonstração do resultado do exercício, o PIS incidente sobre a receita bruta é apresentado como dedução desta. Já o PIS incidente sobre as demais receitas é classificado como despesa operacional.

27.4.4.4.2 PIS/Cofins – regime de incidência não cumulativa

Estão sujeitas à incidência não cumulativa as pessoas jurídicas de direito privado, e as que lhe são equiparadas pela legislação do imposto de Renda, que apurem o IRPJ com base no *lucro real*, exceto: instituições financeiras, cooperativas de crédito, pessoas jurídicas que tenham por objeto a securitização de créditos imobiliários e financeiros, operadoras de planos de assistência à saúde, empresas particulares que explorem serviços de vigilância e de transporte de valores de que trata a Lei nº 7.102/83, e sociedades cooperativas (exceto sociedades cooperativas de produção agropecuária e sociedades cooperativas de consumo).

Esse foi o regime de incidência instituído pela Lei nº 10.637/02 e Lei nº 10.833/03 para o PIS e a Cofins, respectivamente. À semelhança do ICMS o regime de incidência não cumulativa admite o direito a crédito relativo à entrada de mercadorias, bens e serviços no estabelecimento do contribuinte, além de permitir o desconto de créditos apurados com base em custos, despesas e encargos da pessoa jurídica.

Base de Cálculo – No regime de incidência não cumulativa, a base de cálculo do PIS/Cofins é o valor do faturamento mensal, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica (receita da venda de mercadorias, prestação de serviços, locação, financeira etc.), independentemente de sua denominação ou classificação contábil.

Exclusões ou deduções da Base de Cálculo – Para fins de determinação da base de cálculo na incidência não cumulativa, podem ser excluídos do faturamento, quando o tenham integrado, os valores:

1 - das receitas isentas ou não alcançadas pela incidência da contribuição ou sujeitas à alíquota zero;

2 - das vendas canceladas;
3 - dos descontos incondicionais concedidos;
4 - do IPI;
5 - do ICMS, quando destacado em nota fiscal e cobrado pelo vendedor dos bens ou prestador dos serviços na condição de substituto tributário (esta regra não se aplica ao ICMS incidente sobre a empresa na condição de contribuinte);
6 - das reversões de provisões e das recuperações de créditos baixados como perdas, que não representem ingresso de novas receitas;
7 - dos resultados positivos da avaliação de investimentos pelo valor do patrimônio liquido;
8 - dos lucros e dividendos derivados de investimentos avaliados pelo custo de aquisição, que tenham sido computados como receita; e
9 - das outras receitas (não operacionais), decorrentes da venda de bens do ativo não circulante;
10 - das receitas de revenda de bens em que a contribuição tenha sido recolhida pelo substituto tributário;
11 - das receitas excluídas do regime de incidência não cumulativa, constantes do art. 10 da Lei nº 10.833/03.

Consideremos as seguintes informações relativas a determinado mês de apuração da Cofins não cumulativa:

Receita bruta das vendas de mercadorias e serviços	12.000
Devoluções de vendas realizadas no mês	1.500
Descontos incondicionais sobre as vendas	500
Lucro na alienação de imobilizado	3.000
Depreciação de edificações utilizadas nas atividades da empresa	1.000
Bens adquiridos para revenda	5.000
Alíquota da Cofins não cumulativa	7,6%

Cálculo da Cofins:

Receita bruta das vendas de mercadorias e serviços	12.000
Devoluções de vendas realizadas no mês	(1.500)
Descontos incondicionais sobre as vendas	(500)
Base de cálculo da Cofins	10.000
Alíquota da Cofins	x 7,6%
Cofins sobre o faturamento	760

O lucro na alienação de imobilizado não integra a base de cálculo da Cofins.

Lançamento contábil:

D - Cofins sobre o Faturamento
C - Cofins sobre o Faturamento a Recolher 760

Neste caso, a empresa pode descontar, como crédito:

Depreciação de edificações utilizadas nas atividades da empresa	1.000
Bens adquiridos para revenda	5.000
	6.000
	x 7,6%
Créditos da Cofins no mês	456

Valor efetivo a pagar: 760 – 456 = 304

Na demonstração do resultado do exercício, a Cofins incidente sobre a receita bruta é apresentada como dedução da receita bruta. Já a Cofins incidente sobre as demais receitas classifica-se como despesa operacional.

27.5 Despesas operacionais

A Lei das Sociedades por Ações divide as despesas operacionais em:

1 - despesas com vendas;
2 - despesas financeiras, deduzidas das receitas financeiras;
3 - despesas gerais e administrativas;
4 - outras despesas operacionais.

27.5.1 Despesas operacionais com vendas

Despesas com vendas são as relacionadas ao setor comercial, ou seja, ao departamento de vendas. É o caso dos salários e comissões dos vendedores e respectivos encargos e contribuições, dos gastos com a manutenção de veículos destinados ao transporte de mercadorias, entre outras.

27.5.2 Despesas operacionais financeiras

As despesas financeiras devem ser apresentadas pelo valor líquido após a dedução das receitas financeiras. São exemplos de despesas financeiras: juros incorridos na remuneração de empréstimos e financiamentos obtidos, juros incorridos no desconto de títulos de crédito, juros de mora incidentes sobre atraso no pagamento de dívidas e descontos concedidos no recebimento de duplicatas.

Não são apresentados entre as despesas financeiras os descontos incondicionais concedidos a clientes no ato da venda de mercadoria ou prestação de serviço. Esses descontos são comerciais e devem ser demonstrados como dedução da receita bruta. Os descontos indicados entre as despesas financeiras são os financeiros concedidos quando do recebimento de créditos (o recebimento de duplicatas com desconto, por exemplo).

Alguns autores apresentam como despesas financeiras as variações monetárias. Apesar de ser um critério muito usual, não nos parece adequado. No caso de empréstimos e financiamentos com cláusula de correção monetária ou cambial, a variação monetária representa a atualização da dívida, sendo mais adequado indicá-la entre as outras despesas operacionais. Já a despesa de juros de empréstimos e financiamentos é referente à remuneração efetiva do capital tomado e deve ser incluída nas despesas financeiras. De qualquer modo, ainda que as variações monetárias sejam consideradas resultado financeiro, não haverá modificação do valor do lucro ou prejuízo operacional líquido em virtude dessa opção.

Caso as receitas financeiras superem o montante das despesas financeiras, o valor líquido resultante do confronto deverá ser compensado com as despesas operacionais. São exemplos de receitas financeiras: juros ganhos na concessão de empréstimos e financiamentos, descontos condicionais (financeiros) obtidos no pagamento de dívidas e juros de mora realizados no recebimento de créditos com atraso.

27.5.3 Despesas operacionais gerais e administrativas

Despesas gerais são as relacionadas a mais de um departamento. O critério mais adequado, entretanto, quando o gasto se relaciona a mais de um departamento, é ratear as despesas entre eles. Despesas administrativas são as ligadas ao departamento administrativo, como a remuneração dos administradores, salários dos funcionários do setor administrativo e gastos com a manutenção de veículos utilizados pela administração.

27.5.4 Outras despesas operacionais

Outras despesas operacionais são aquelas que não se enquadram como despesas com vendas, financeiras, gerais ou administrativas. É o caso do resultado negativo na equivalência patrimonial e das variações monetárias passivas, por exemplo.

27.6 Outras receitas operacionais

A Lei das Sociedades por Ações é omissa quanto à classificação, na demonstração do resultado do exercício, das receitas operacionais que não se enquadrem como receita bruta das vendas e serviços ou como receita financeira. O critério mais usual tem sido apresentá-las imediatamente após as despesas operacionais, de forma que o seu valor seja computado na apuração do lucro ou prejuízo operacional líquido. São exemplos de outras receitas operacionais o resultado positivo na equivalência patrimonial, a receita de dividendos provenientes de investimentos avaliados pelo custo de aquisição, a receita de aluguel e as variações monetárias ativas.

27.7 Outras receitas e outras despesas (não operacionais)

A Medida Provisória n° 449/08, ao modificar a redação do inciso IV do art. 187 da Lei das Sociedades por Ações, excluiu da estrutura da DRE as "receitas e despesas não operacionais", agora denominadas "outras receitas e outras despesas". Assim, eliminou-se da demonstração do resultado a expressão "resultados não operacionais", que foi substituída por "outras receitas e outras despesas".

É interessante observar que a MP citada determina que a mudança na redação do inciso IV do art. 187 não altera o tratamento dos resultados operacionais e não operacionais para fins de apuração e compensação de prejuízos fiscais. Portanto, essa modificação na Lei n° 6.404/76 tem apenas reflexos contábeis, sem alterar o direito à compensação admitido na legislação do IR.

Na legislação anterior, como a Lei das S/A não definia nem listava as "receitas e despesas não operacionais", o conceito delas era tomado emprestado da legislação do Imposto de Renda, cujo critério adotado é o da listagem taxativa. Isso significa que resultados não operacionais são apenas aqueles assim indicados na legislação desse imposto.

De acordo com as regras do Imposto de Renda, mesmo que um resultado não tenha relação com a atividade da companhia, ele será operacional se não estiver expressamente listado entre os resultados não operacionais. Desse modo, são resultados operacionais a receita financeira, a receita de aluguel, o resultado na equivalência patrimonial, as variações monetárias, a receita de dividendos, já que esses itens não estão listados entre os resultados não operacionais.

De acordo com a legislação do Imposto de Renda, basicamente, são resultados não operacionais os ganhos e perdas de capital, ou seja, os resultados na alienação ou desapropriação, na baixa por perecimento, extinção, desgaste, obsolescência ou exaustão ou na liquidação de *bens do ativo não circulante* (exceto o realizável a longo prazo). A alienação de bens dessa espécie pode ser de forma onerosa, como na venda, ou a título gratuito, como na doação.

A apuração do ganho ou perda de capital tem como base o valor contábil do bem, que é correspondente ao saldo da conta que o registra, diminuído, se for o caso, da depreciação, amortização ou exaustão acumulada.

A título de exemplo, consideremos que um veículo de uso tenha sido registrado na contabilidade da companhia pelo valor de aquisição de 20.000. Até a data da alienação, por 12.000 à vista, o saldo da depreciação acumulada do veículo era de 9.000.

O valor contábil do veículo é apurado da seguinte forma:

Valor de aquisição	20.000
(–) Depreciação acumulada	(9.000)
Valor contábil	11.000

Resultado positivo apurado na alienação:

Valor de venda	12.000
Valor contábil	(11.000)
Ganho de capital	1.000

Lançamento contábil de alienação:

D - Caixa	12.000	
D - Depreciação Acumulada	9.000	
C - Veículos		20.000
C - Lucro na Alienação de Bens do Imobilizado		1.000

A conta Lucro na Alienação de Bens do Imobilizado registra "outras receitas" (resultado não operacional). Tratamento idêntico tem o resultado apurado na desapropriação, baixa por perecimento ou obsolescência, assim como qualquer outra hipótese relativa à baixa de bem do ativo não circulante (exceto o realizável a longo prazo).

27.7.1 Resultado de operações descontinuadas

O CPC 31 – *Ativo Não Circulante Mantido para Venda e Operação Descontinuada* exige que os ativos não circulantes que venham a ser colocados à venda (ativos não circulantes mantidos para venda) sejam:

1 - mensurados pelo menor entre o valor contábil até então registrado e o valor justo menos as despesas de venda, e que a depreciação ou a amortização desses ativos cesse;

2 - apresentados separadamente no balanço patrimonial e que os resultados das operações descontinuadas sejam apresentados separadamente na demonstração do resultado.

Assim, se a companhia resolve, de forma conclusiva (a venda é altamente provável), vender, por exemplo, as máquinas de uma se suas linhas de produção, esses bens devem ter seu valor contábil ajustado, caso ele seja inferior ao valor justo deduzido das despesas necessárias à venda das máquinas (redução ao valor recuperável de ativos). Outra providência é parar de depreciar as máquinas.

O ganho ou perda na alienação dessas máquinas será classificado como resultado de operações descontinuadas. Assim, pode-se dizer que o resultado de operações descontinuadas representa na essência aquilo que tradicionalmente se identifica no Brasil como resultados não operacionais.

Eis o modelo de DRE proposto pelo CPC:

(em milhares de $)	*20X2*	*20X1*
Operações em continuidade		
Receita	X	X
Custo dos produtos vendidos	(X)	(X)
Lucro bruto	X	X
Outras receitas	X	X
Despesas de distribuição	(X)	(X)
Despesas administrativas	(X)	(X)
Outras despesas	(X)	(X)
Participação no lucro de coligadas	X	X
Lucro antes das despesas financeiras	X	X
Despesas financeiras	(X)	(X)
Lucro antes dos tributos	X	X
Despesa de imposto de renda e contribuição social	(X)	(X)
Lucro do período proveniente de operações em continuidade	X	X
Operações descontinuadas		
Lucro do período proveniente de operações descontinuadas	X	X
Lucro líquido do período	X	X

27.8 CSLL – contribuição social sobre o lucro líquido

A CSLL não está prevista na Lei n° 6.404, que é de 15 de dezembro de 1976, em razão de ter sido instituída por lei posterior, a de n° 7.689, de 12 de dezembro de 1989.

Com a extinção do resultado da correção monetária, pela Lei n° 9.249/95, a CSLL passou a figurar na demonstração do resultado imediatamente após as outras receitas e outras despesas (não operacionais).

A CSLL é devida pelas pessoas jurídicas domiciliadas no país e pelas que lhes são equiparadas pela legislação do Imposto de Renda. De forma idêntica ao Imposto de Renda, a CSLL pode incidir sobre o lucro real, presumido ou arbitrado. Para as pessoas jurídicas sujeitas à apuração do lucro real, a base de cálculo da CSLL é o resultado do período-base de incidência, antes da despesa com a provisão para o Imposto de Renda e após as participações.

Apesar de nem todas as receitas do resultado contábil serem tributadas e de nem todas as despesas serem dedutíveis, para cálculo da contribuição primeiro apuramos o lucro antes do Imposto de Renda e após as participações, com base na legislação comercial, vale dizer, de acordo com as regras contábeis. Em seguida, ajustamos o resultado contábil mediante adições, exclusões e compensações previstas ou autorizadas pela legislação do Imposto de Renda.

Aqui estão algumas das principais adições da contribuição social sobre o lucro líquido:

1 - despesas com provisões não dedutíveis. Em regra, a legislação só admite como dedutíveis as despesas com provisões para férias e 13° salário;
2 - quando não relacionadas intrinsecamente com a produção ou comercialização de bens e serviços da empresa: despesas de depreciação, amortização, manutenção, reparo, conservação, impostos, taxas, seguros e arrendamento mercantil ou aluguel de bens móveis;
3 - despesas com a alimentação de sócios, acionistas e administradores;
4 - resultado negativo na equivalência patrimonial;
5 - reserva de reavaliação baixada, cuja contrapartida não tenha sido computada no resultado;
6 - perdas ou prejuízos decorrentes de investimentos no exterior.

Entre as principais exclusões da contribuição social sobre o lucro líquido estão:

1 - lucros e dividendos, computados no resultado, recebidos por participações societárias avaliadas pelo custo de aquisição;
2 - resultado positivo na equivalência patrimonial;
3 - reversões de provisões indedutíveis.

Exemplo: consideremos as seguintes informações:

Lucro operacional bruto	10.000
Despesas administrativas	1.000
Despesas com vendas	2.000
Despesas financeiras	200
Resultado negativo na equivalência patrimonial	100
Despesa com provisão para devedores duvidosos	300
Receita de dividendos – participação avaliada pelo custo de aquisição	50
Lucro na venda de bens do imobilizado (outras receitas)	500
Participação dos debenturistas no lucro	100

No período anterior de apuração, a companhia apurou base de cálculo negativa da CSLL no valor de 1.500, que será compensada no período.

No cálculo da contribuição social sobre o lucro, inicialmente apuramos, com base na legislação comercial, o lucro antes da despesa com provisão para o Imposto de Renda e após as participações:

Lucro operacional bruto	10.000
Despesas administrativas	(1.000)
Despesas com vendas	(2.000)
Despesas financeiras	(200)
Resultado negativo na equivalência patrimonial	(100)
Despesa com provisão para devedores duvidosos	(300)
Receita de dividendos	50
Lucro operacional líquido	6.450
Lucro na venda de bens do imobilizado	500
Participação dos debenturistas no lucro	(100)
Lucro líquido antes do Imposto de Renda e após as participações	6.850

Em seguida, esse lucro é ajustado pelas adições, exclusões e compensações da legislação tributária:

Lucro operacional bruto	10.000
Despesas administrativas	(1.000)
Despesas com vendas	(2.000)
Despesas financeiras	(200)
Resultado negativo na equivalência patrimonial	(100)
Despesa com provisão para devedores duvidosos	(300)
Receita de dividendos	50
Lucro operacional líquido	6.450
Lucro na venda de bens do imobilizado	500
Participação dos debenturistas no lucro	(100)
Lucro líquido antes do Imposto de Renda e após as participações	6.850
Adições	
Resultado negativo na equivalência patrimonial (é eliminado do lucro)	100
Despesa com provisão para devedores duvidosos (é eliminada do lucro)	300
Exclusões	
Receita de dividendos (é eliminada do lucro)	(50)
Compensações	
Base de cálculo negativa da contribuição em período anterior	(1.500)
Base de cálculo da contribuição social sobre o lucro	5.700
Alíquota aplicável	x 9%
Contribuição social devida sobre o lucro	513

As compensações são relativas a base de cálculo negativa de período anterior, que pode ser deduzida no período, observado o limite de 30% da base de cálculo da contribuição do período antes das compensações. O cálculo desse limite é feito sobre o lucro após as adições e exclusões, mas antes da compensação da base de cálculo negativa de período anterior. No exemplo acima, o limite para compensação seria de: 30% x 7.200 = 2.160.

Lançamento da CSLL:

D - Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (despesa)	
C - Contribuição Social a Recolher	513

A partir de 1997, a contribuição social sobre o lucro líquido passou a ser despesa indedutível na apuração do Imposto de Renda, devendo ser adicionada ao lucro líquido na apuração do lucro real.

27.8.1 CSLL com base no lucro presumido ou arbitrado

As pessoas jurídicas que optem pela apuração e pagamento do IR com base no lucro presumido ou que paguem o IR com base no lucro arbitrado devem determinar a base de cálculo da CSLL trimestralmente, a qual será a soma dos seguintes valores:

1 - o percentual da receita bruta auferida no trimestre (excluídas as vendas canceladas, as devoluções de vendas, os descontos incondicionais concedidos e os impostos não cumulativos cobrados destacadamente do comprador dos quais o vendedor dos bens ou prestador de serviços seja mero depositário – IPI, por exemplo), correspondente a:

   a) 12%, para as pessoas jurídicas em geral; ou

   b) 32%, no caso para as pessoas jurídicas que desenvolvam as seguintes atividades:

   - prestação de serviços em geral, exceto a de serviços hospitalares;
   - intermediação de negócios;
   - administração, locação ou cessão de bens imóveis, móveis e direitos de qualquer natureza;
   - prestação cumulativa e contínua de serviços de assessoria creditícia, mercadológica, gestão de crédito, seleção de riscos, administração de contas a pagar e a receber, compra de direitos creditórios resultantes de vendas mercantis a prazo ou de prestação de serviços – *factoring*.

Receita bruta da venda de mercadorias	100.000,00
Percentual aplicável	x 12%
Lucro presumido para fins da CSLL	12.000,00
Alíquota da CSLL	x 9%
CSLL	1.080,00

27.9 Imposto de Renda da pessoa jurídica

A partir de 1° de janeiro de 1997, a incidência do Imposto de Renda passou a ser trimestral, considerados os trimestres encerrados em 31 de março, 30 de junho, 30 de setembro e 31 de dezembro. A pessoa jurídica que inicie atividades em 01 de novembro de determinado ano, por exemplo, terá o 1° período de incidência encerrado já em 31 de dezembro do mesmo ano.

A base de cálculo do imposto devido pelas pessoas jurídicas é o lucro real, presumido ou arbitrado correspondente ao período-base de incidência.

27.9.1 Lucro real

Lucro real é o lucro líquido do período de apuração ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas pela legislação do Imposto de Renda.

Portanto, o lucro (ou prejuízo) contábil não se confunde com o lucro real (ou prejuízo fiscal), uma vez que este é apurado mediante ajuste daquele.

O lucro real é determinado a partir do lucro líquido contábil do período de apuração do imposto, com base no que estabelece a legislação comercial. Apesar de algumas receitas lançadas contabilmente não serem tributáveis e de algumas despesas não serem dedutíveis do Imposto de Renda, o lucro real é calculado a partir do lucro (ou prejuízo) contábil, apurado de acordo com a Lei nº 6.404/76. Somente após a apuração do resultado contábil são feitos os ajustes necessários ao cálculo do lucro real.

Os ajustes do resultado contábil, para efeitos do Imposto de Renda, são as adições, exclusões e compensações.

27.9.1.1 Contribuintes obrigados à apuração do lucro real

De acordo com a legislação do Imposto de Renda, estão obrigadas à apuração do lucro real as pessoas jurídicas:

1 - cuja receita total, no ano-calendário anterior, seja superior ao limite de R$ 48 milhões de reais, ou proporcional ao número de meses do período, quando inferior a 12 meses;

2 - cujas atividades sejam de bancos comerciais, bancos de investimentos, bancos de desenvolvimento, caixas econômicas, sociedades de crédito, financiamento e investimento, sociedades de crédito imobiliário, sociedades corretoras de títulos, valores mobiliários e câmbio, distribuidoras de títulos e valores mobiliários, empresas de arrendamento mercantil, cooperativas de crédito, empresas de seguros privados e de capitalização e entidades de previdência privada aberta;

3 - que tiverem lucros, rendimentos ou ganhos de capital oriundos do exterior;

4 - que, autorizadas pela legislação tributária, usufruam de benefícios fiscais relativos a isenção ou redução do imposto;

5 - que, no decorrer do ano-calendário, tenham efetuado pagamento mensal pelo regime de estimativa;

6 - que explorem as atividades de prestação cumulativa e contínua de serviços de assessoria creditícia, mercadológica, gestão de crédito, seleção e riscos, administração de contas a pagar e a receber, compras de direitos creditórios resultantes de vendas mercantis a prazo ou de prestação de serviços (*factoring*).

As pessoas jurídicas não obrigadas à apuração do lucro real podem, opcionalmente, apurar seus resultados tributáveis com base no lucro presumido.

27.9.1.1.1 Adições

As adições têm por finalidade:

1 - eliminar do resultado contábil despesas que nele foram computadas, mas que não são dedutíveis do Imposto de Renda, como é o caso das participações de administradores no lucro, despesas com brindes, multas de trânsito;

2 - incluir no resultado contábil receitas que nele não foram computadas, mas que são tributáveis pelo Imposto de Renda, como é o caso da parcela realizada da reserva de reavaliação não computada no resultado (enquanto existir a reserva).

Na hipótese do item 1 anterior, como a despesa foi considerada um valor negativo na apuração do resultado contábil, a adição do seu valor ao lucro líquido tem o efeito de eliminá-la. No item 2, como a receita não foi considerada na apuração do resultado contábil, sua adição ao lucro líquido faz com que ela seja oferecida à tributação.

Na determinação do lucro real, são adicionados ao lucro líquido do período de apuração:

1 - custos, despesas, encargos, perdas, provisões, participações e quaisquer outros valores deduzidos na apuração do lucro líquido que, de acordo com o Imposto de Renda, não sejam dedutíveis na determinação do lucro real;

2 - resultados, rendimentos, receitas e quaisquer outros valores não incluídos na apuração do lucro líquido que, de acordo com o Imposto de Renda, devam ser computados na determinação do lucro real.

Eis algumas das principais adições:

1 - contribuição social sobre o lucro líquido – CSLL;

2 - multas de trânsito;

3 - despesas com provisões (inclusive a despesa com provisão para devedores duvidosos), excetuando-se, como regra, as provisões para férias e 13° salário, que são dedutíveis;

4 - participações de administradores e de titulares de partes beneficiárias no lucro;

5 - resultado negativo na equivalência patrimonial;

6 - perdas incorridas em operações iniciadas e encerradas no mesmo dia (*day-trade*), realizadas em mercado de renda fixa ou variável;

7 - despesas com alimentação de sócios, acionistas e administradores;

8 - despesas com brindes;

9 - perdas apuradas nas operações realizadas nos mercados de renda variável e de *swap*, que excederem os ganhos auferidos nas mesmas operações;

10 - valor da parcela da contribuição para o financiamento da seguridade social – Cofins – compensada com a contribuição social sobre o lucro líquido.

27.9.1.1.2 Exclusões

As exclusões têm por finalidade:

1 - deduzir despesas que, apesar de dedutíveis do Imposto de Renda, não foram computadas no lucro contábil. É o caso da depreciação acelerada incentivada;

2 - eliminar do resultado contábil receitas que nele foram computadas, mas que não são tributáveis pelo Imposto de Renda. É o caso da receita de dividendos de participação avaliada pelo método do custo, recebidos após 6 meses da data de aquisição.

Na determinação do lucro real, são excluídos do lucro líquido do período de apuração:

1 - valores cuja dedução seja autorizada pelo Imposto de Renda e que não tenham sido computados na apuração do lucro líquido do período de apuração;
2 - resultados, rendimentos, receitas e quaisquer outros valores incluídos na apuração do lucro líquido que, de acordo com o Imposto de Renda, não sejam computados no lucro real.

Entre as principais exclusões, temos:

1 - resultado positivo na equivalência patrimonial;
2 - receita de dividendos de investimentos avaliados pelo custo de aquisição que tenha sido computada no resultado contábil (os lucros correspondentes aos dividendos já foram tributados na investida);
3 - depreciação acelerada incentivada.

27.9.1.1.3 Compensações

Podem ser compensados os prejuízos fiscais apurados em períodos de apuração anteriores, limitada a compensação a 30% do lucro líquido ajustado pelas adições e exclusões (lucro real antes das compensações) previstas na legislação do Imposto de Renda, desde que a pessoa jurídica mantenha os livros e documentos exigidos pela legislação fiscal, comprobatórios do prejuízo fiscal utilizado para compensação.

Consideremos as seguintes informações:

Lucro operacional bruto	100.000
Despesas administrativas	10.000
Despesas com vendas	20.000
Despesas financeiras	2.000
Resultado negativo na equivalência patrimonial	1.000
Despesa com provisão para devedores duvidosos	3.000
Receita de dividendos – participação avaliada pelo custo de aquisição	500
Lucro na venda de bens do imobilizado	5.000
Contribuição social sobre o lucro líquido	5.000
Participação dos debenturistas no lucro	1.000
Participação dos administradores no lucro	1.500

A companhia tinha prejuízos fiscais de períodos anteriores, no valor de 30.000, a serem compensados.

No cálculo do lucro real, inicialmente apuramos, com base na legislação comercial, o lucro líquido antes da despesa com provisão para o Imposto de Renda e após as participações:

Lucro operacional bruto	100.000
Despesas administrativas	(10.000)
Despesas com vendas	(20.000)
Despesas financeiras	(2.000)
Resultado negativo na equivalência patrimonial	(1.000)
Despesa com provisão para devedores duvidosos	(3.000)
Receita de dividendos	500
Lucro operacional líquido	64.500
Lucro na venda de bens do imobilizado	5.000
Contribuição social sobre o lucro líquido	(5.000)
Participação dos debenturistas no lucro	(1.000)
Participação dos administradores no lucro	(1.500)
Lucro líquido antes do Imposto de Renda e após as participações	62.000

Em seguida, esse lucro é ajustado pelas adições, exclusões e compensações da legislação tributária:

Lucro operacional bruto	100.000
Despesas administrativas	(10.000)
Despesas com vendas	(20.000)
Despesas financeiras	(2.000)
Resultado negativo na equivalência patrimonial	(1.000)
Despesa com provisão para devedores duvidosos	(3.000)
Receita de dividendos	500
Lucro operacional líquido	64.500
Lucro na venda de bens do imobilizado	5.000
Contribuição social sobre o lucro	(5.000)
Participação dos debenturistas no lucro	(1.000)
Participação dos administradores no lucro	(1.500)
Lucro líquido antes do Imposto de Renda e após as participações	62.000
Adições	
Resultado negativo na equivalência patrimonial	1.000
Despesa com provisão para devedores duvidosos	3.000
Contribuição social sobre o lucro	5.000
Participação dos administradores no lucro	1.500
Exclusões	
Receita de dividendos	(500)
Lucro real antes das compensações	72.000
Compensações	
Prejuízos fiscais de períodos anteriores	(21.600)
Lucro real	50.400

O saldo de prejuízos fiscais (prejuízos a compensar com base no lucro real), no valor de 30.000 – 21.600 = 8.400, será controlado na parte B do Lalur para compensação com lucros apurados em períodos posteriores. No exemplo anterior, o limite para compensação é de: 30% x 72.000,00 = 21.600,00. Por isso, a companhia não pôde compensar integralmente os prejuízos existentes.

27.9.2 Lucro Presumido

O contribuinte não obrigado à apuração do lucro real, de acordo com listagem exaustiva prevista na legislação do Imposto de Renda, pode apurar o imposto com base no lucro presumido, estando dispensado, para os efeitos da legislação do Imposto de Renda, de manter escrituração contábil, inclusive os livros Diário e Razão. O contribuinte que apure o lucro presumido deve manter a escrituração do livro Registro de Inventário e do livro Caixa.

No caso do lucro presumido, a base de cálculo do Imposto de Renda é apurada por meio da aplicação de um percentual, estabelecido pela legislação de acordo com a atividade, sobre a receita realizada pelo contribuinte (faturamento das vendas, serviços e demais receitas). São estes os percentuais considerados:

1 - 1,6% sobre a receita bruta mensal auferida na revenda, para consumo, de combustível derivado de petróleo, álcool etílico carburante e gás natural;

2 - 8% sobre a receita bruta mensal proveniente:

   a) da venda de produtos de fabricação própria;
   b) da venda de mercadorias adquiridas para revenda;
   c) da industrialização de produtos em que a matéria-prima, ou o produto intermediário ou o material de embalagem tenham sido fornecidos por quem encomendou a industrialização;
   d) da atividade rural;
   e) de serviços hospitalares;
   f) do transporte de cargas;
   g) de outras atividades não caracterizadas como prestação de serviços;

3 - 16% sobre a receita bruta mensal auferida pela prestação de serviços de transporte, exceto o de cargas;

4 - 32% sobre a receita bruta mensal auferida com as atividades de:

   a) prestação de serviços, pelas sociedades civis, relativos ao exercício de profissão legalmente regulamentada;
   b) intermediação de negócios;
   c) administração, locação ou cessão de bens imóveis, móveis ou direitos de qualquer natureza;
   d) construção por administração ou por empreitada unicamente de mão-de-obra;
   e) prestação de qualquer outra espécie de serviço não mencionada anteriormente.

Para os efeitos do lucro presumido, as atividades de corretagem (de seguros, de imóveis etc.) e as de representação comercial são consideradas atividades de intermediação de negócios.

No caso de atividades diversificadas deve ser aplicado o percentual correspondente sobre a receita proveniente de cada uma. Portanto, o contribuinte que cumulativamente venda mercadorias e preste serviços terá de aplicar as alíquotas de 8 e 32%, respectivamente, sobre as receitas de cada uma dessas atividades.

Exemplo

Receitas do trimestre:

Receita bruta da venda de mercadorias	100.000,00
Receita bruta de serviços	50.000,00

Receita bruta da venda de mercadorias	100.000,00
Percentual aplicável	x 8%
	8.000,00

Receita bruta de serviços	50.000,00
Percentual aplicável	x 32%
	16.000,00

Lucro presumido = 8.000 + 16.000 =	24.000,00
Alíquota do IR	x 15%
IR	3.600,00

27.9.3 Lucro arbitrado

Os casos de apuração do lucro arbitrado envolvem o cometimento de infração à legislação do Imposto de Renda pelo contribuinte sujeito ao lucro real ou presumido.

Entre outras hipóteses, o imposto é exigido com base no lucro arbitrado quando o contribuinte:

1 - sujeito ao lucro real não mantém escrituração de acordo com a legislação comercial ou fiscal, ou deixa de elaborar as demonstrações exigidas pela legislação fiscal;

2 - opta indevidamente pela tributação com base no lucro presumido;

3 - sujeito ao lucro real não mantém o livro Razão;

4 - sujeito ao lucro real não mantém o livro Diário.

27.9.4 Adicional do Imposto de Renda

A parcela do lucro real, presumido ou arbitrado que excede ao resultado da multiplicação de R$ 20.000,00 pelo número dos meses do respectivo período de apuração sujeita-se à incidência de adicional do Imposto de Renda à alíquota de 10%. Assim, em cada trimestre no qual o lucro supera R$ 60.000,00 (R$ 20.000,00 x 3 meses), o excesso está sujeito ao adicional de 10%.

A alíquota do adicional é única para todas as pessoas jurídicas, inclusive instituições financeiras, sociedades seguradoras e assemelhadas.

Exemplo

Lucro real no trimestre	100.000,00
Alíquota do IR	x 15%
IR do trimestre	15.000,00

Lucro real no trimestre	100.000,00
20.000 x 3 meses =	(60.000,00)
Base de cálculo do adicional	40.000,00
Alíquota do adicional	x 10%
Adicional do IR	4.000,00

Total a pagar no trimestre = 15.000 + 4.000,00 = 19.000,00

27.10 Participações

Estabelece o art. 190 da Lei das Sociedades por Ações que as participações estatutárias de empregados, administradores e partes beneficiárias serão determinadas, sucessivamente e nessa ordem, com base nos lucros que remanescerem depois de deduzida a participação anteriormente calculada. Assim, no cálculo da participação dos administradores no lucro, deve ser deduzida a participação dos empregados, enquanto no cálculo da participação dos titulares de partes beneficiárias, deduzem-se as participações de empregados e administradores.

Como se observa no art. 187, VI, a primeira participação a ser calculada é a dos debenturistas. Assim, em que pese o art. 190 não fazer menção a essa participação, entre os contabilistas prevalece o entendimento de que a participação dos debenturistas deve ser deduzida da base de cálculo das demais participações.

Com a MP nº 449/08, o inciso VI do art. 187 da Lei nº 6.404/76 passa a ter a seguinte redação:

> "VI - as participações de debêntures, empregados, administradores e partes beneficiárias, mesmo na forma de instrumentos financeiros, e de instituições ou fundos de assistência ou previdência de empregados, que não se caracterizem como despesa;".

Na parte final desse inciso, a MP reforça a necessidade de essas participações serem informadas na demonstração do resultado mesmo na hipótese de se revestirem da forma de instrumentos financeiros (exemplo: pagamento de participações com ações da própria companhia). Mas isso já constava da redação anterior. Na realidade, a nova redação do inciso VI do art. 187 teve apenas a finalidade de incluir as participações de titulares de partes beneficiárias, que haviam sido equivocadamente excluídas do texto desse inciso pela Lei nº 11.638/07.

Na parte final do inciso VI, mencionam-se participações de fundos de previdência privada: "instituições ou fundos de assistência ou previdência de empregados, que não se caracterizem como despesa". Ora, se não forem despesa, não deverão figurar na demonstração do resultado. É provável que o legislador tenha tentado dizer que essa despesa deve ser tratada como participação apenas quando calculada em razão do lucro, e não quando representa um valor fixo anual que independe do resultado. Neste último caso (valor fixo) é mais adequada a classificação como despesa operacional.

Consideremos as informações apresentadas em seguida no cálculo das participações no lucro de uma determinada companhia.

Lucro antes do Imposto de Renda	1.200
Despesa com provisão para o Imposto de Renda	200
Participações:	
– de debenturistas	10%
– de empregados	10%
– de administradores	10%
– de titulares de partes beneficiárias	10%

Cálculo da participação dos debenturistas:

Lucro antes do Imposto de Renda	1.200
Despesa com provisão para o Imposto de Renda	(200)
Lucro após o Imposto de Renda	1.000
Percentual de participação dos debenturistas	x 10%
Participação dos debenturistas	100

Cálculo da participação dos empregados:

Lucro antes do Imposto de Renda	1.200
Despesa com provisão para o Imposto de Renda	(200)
Lucro após o Imposto de Renda	1.000
Participação dos debenturistas	(100)
Base de cálculo da participação dos empregados	900
Percentual de participação dos empregados	x 10%
Participação dos empregados	90

Cálculo da participação dos administradores:

Lucro antes do Imposto de Renda	1.200
Despesa com provisão para o Imposto de Renda	(200)
Lucro após o Imposto de Renda	1.000
Participação dos debenturistas	(100)
Participação dos empregados	(90)
Base de cálculo da participação dos administradores	810
Percentual de participação dos administradores	x 10%
Participação dos administradores	81

Cálculo da participação dos titulares de partes beneficiárias:

Lucro antes do Imposto de Renda	1.200
Despesa com a provisão para o Imposto de Renda	(200)
Lucro após o Imposto de Renda	1.000
Participação dos debenturistas	(100)
Participação dos empregados	(90)
Participação dos administradores	(81)
Base de cálculo da participação dos titulares de PB	729
Percentual de participação dos titulares de PB	x 10%
Participação dos titulares de partes beneficiárias	73

Os cálculos dessas participações podem ser simplificados da seguinte forma:

Lucro antes do Imposto de Renda	1.200
Despesa com provisão para o Imposto de Renda	(200)
Base de cálculo das participações dos debenturistas	1.000
Participação dos debenturistas – 10%	(100)
Base de cálculo da participação dos empregados	900
Participação dos empregados – 10%	(90)
Base de cálculo da participação dos administradores	810
Participação dos administradores – 10%	(81)
Base de cálculo da participação dos titulares de PB	729
Participação dos titulares de PB – 10%	(73)

Demonstração do resultado do exercício a partir do lucro antes do Imposto de Renda e com a dedução das participações:

Lucro antes do Imposto de Renda	1.200
Despesa com provisão para o Imposto de Renda	(200)
Lucro após o Imposto de Renda	1.000
Participações:	
de debenturistas	(100)
de empregados	(90)
de administradores	(81)
de titulares de partes beneficiárias	(73)
Lucro líquido do exercício	656

27.10.1 Prejuízos acumulados no cálculo das participações

De acordo com o art. 189 da Lei das Sociedades por Ações, do resultado do exercício serão deduzidos, antes de qualquer participação, os prejuízos acumulados e a provisão para o Imposto de Renda.

Quando elaboramos a demonstração do resultado do exercício, as participações aparecem depois da despesa com provisão para o Imposto de Renda. Entretanto, os prejuízos acumulados não são apresentados nessa demonstração, em virtude de não representarem despesa do exercício. O cuidado a ser tomado no cálculo das participações, quando existirem prejuízos acumulados, deverá ser no sentido de deduzi-los da base de cálculo das participações, mas de não apresentá-los como item da demonstração do resultado do exercício.

Consideremos as informações abaixo no cálculo das participações nos lucros de uma determinada companhia.

Lucro antes do Imposto de Renda	1.500
Despesa com provisão para o Imposto de Renda	200
Prejuízos acumulados	300
Participações:	
de empregados	10%
de administradores	10%

Cálculo da participação dos empregados:

Lucro antes do Imposto de Renda	1.500
Despesa com provisão para o Imposto de Renda	(200)
Lucro após o Imposto de Renda	1.300
Prejuízos acumulados	(300)
Base de cálculo da participação dos empregados	1.000
Percentual de participação dos empregados	x 10%
Participação dos empregados	100

Cálculo da participação dos administradores:

Lucro antes do Imposto de Renda	1.500
Despesa com provisão para o Imposto de Renda	(200)
Lucro após o Imposto de Renda	1.300
Prejuízos acumulados	(300)
Participação dos empregados	(100)
Base de cálculo da participação dos administradores	900
Percentual de participação dos administradores	x 10%
Participação dos administradores	90

Demonstração do resultado do exercício, a partir do lucro antes do Imposto de Renda:

Lucro antes do Imposto de Renda	1.500
Despesa com provisão para o Imposto de Renda	(200)
Lucro após o Imposto de Renda	1.300
Participações:	
de empregados	(100)
de administradores	(90)
Lucro líquido do exercício	1.110

Os prejuízos acumulados são utilizados no cálculo das participações, mas não aparecem na demonstração do resultado do exercício, pois não representam despesa do exercício. Eles afetam as bases de cálculo das participações (o cálculo é feito fora da demonstração), apesar de não representarem item da DRE.

27.10.2 Cálculo do lucro real com participações

De acordo com a Lei n° 6.404/76, art. 189, antes de qualquer participação, devem ser deduzidos os prejuízos acumulados e a provisão para o Imposto de Renda. Assim sendo, do ponto de vista contábil, na apuração do lucro líquido do exercício, as participações devem figurar após a provisão para o imposto de Renda. No entanto, conforme a legislação tributária, na apuração do Imposto de Renda com base no lucro real, as participações são computadas antes do cálculo do imposto.

Mas como é possível calcular provisão para o Imposto de Renda antes das participações, para os efeitos contábeis, se algumas participações são despesas dedutíveis no cálculo do imposto com base no lucro real?

A solução é calcular o Imposto de Renda duas vezes: uma para efeito de cálculo das participações e outra para cálculo do lucro real.

Exemplo: consideremos que uma companhia tenha apurado lucro antes da provisão para o Imposto de Renda no valor de 36.000 e que precise calcular participações de 10% para empregados e 10% para diretores.

Inicialmente, calculamos o Imposto de Renda apenas para os efeitos das participações no lucro:

Lucro antes do Imposto de Renda	36.000
Alíquota do IR	x 15%
Provisão para o Imposto de Renda	5.400

Assim, o cálculo das participações é feito da seguinte forma:

Empregados

Lucro antes do Imposto de Renda	36.000
Provisão para o Imposto de Renda	(5.400)
Base de cálculo da participação	30.600
	x 10%
Valor da participação dos empregados	3.060

Diretores

Lucro antes do Imposto de Renda	36.000
Provisão para o Imposto de Renda	(5.400)
Participação dos empregados	(3.060)
Base de cálculo da participação	27.540
	x 10%
Valor da participação dos diretores	2.754

Em seguida, calculamos o lucro real, que é a base de cálculo do Imposto de Renda efetivamente a ser pago. Antes, porém, obedecendo à sistemática da legislação do IR, precisamos calcular o lucro líquido do exercício antes do Imposto de Renda e após as participações:

Lucro antes das participações	36.000
Participação dos empregados	(3.060)
Participação dos diretores	(2.754)
Lucro líquido antes do IR e após as participações	30.186

Por fim, calculamos o lucro real, a partir do lucro líquido antes do IR e após as participações:

Lucro Líquido antes do IR e após as participações	30.186
Adição	
Participação dos diretores (despesa não dedutível)	2.754
Lucro real	32.940
	x 15%
Imposto de Renda devido	4.941

27.11 Demonstração do resultado abrangente

Muito embora não seja obrigatória pela Lei das S/A, a demonstração dos resultados abrangentes (DRA) é exigida pelas Normas Internacionais de Contabilidade.

Nos termos do CPC 26 e da Deliberação CVM nº 595/09, *resultado abrangente* é a alteração no patrimônio líquido, durante um período, que resulta de transações e outros eventos não derivados de operações com os sócios na sua qualidade de proprietários (o que exclui do conceito de resultado abrangente, por exemplo, aumentos e reduções do capital social).

Assim, são resultados abrangentes as receitas e despesas que integram o resultado e outros itens que não transitam pelo resultado, mas afetam quantitativamente o patrimônio líquido, como por exemplo ajustes de avaliação patrimonial, realização de reserva de reavaliação (enquanto houver saldo) e ajustes de exercícios anteriores.

Já o conceito de *outros resultados abrangentes* compreende itens de receita e despesa (incluindo ajustes de reclassificação) não reconhecidos na demonstração do resultado.

Resultado Abrangente = Resultado do Exercício + Outros Resultados Abrangentes

Portanto, o conceito de resultado abrangente compreende todos os componentes da demonstração do resultado, alem dos outros resultados abrangentes.

Segundo o CPC 26, a demonstração do resultado abrangente deve, no mínimo, incluir as seguintes rubricas:

1 - resultado líquido do período;

2 - cada item dos outros resultados abrangentes classificados conforme sua natureza;

3 - parcela dos outros resultados abrangentes de empresas investidas reconhecida por meio do método de equivalência patrimonial; e

4 - resultado abrangente do período.

A demonstração do resultado abrangente pode ser apresentada em quadro demonstrativo próprio ou dentro da demonstração das mutações do patrimônio líquido.

Eis um exemplo simplificado de demonstração dos resultados abrangentes:

Lucro líquido do exercício	1.000
Ajustes de avaliação patrimonial	200
Realização de reserva de reavaliação	100
Ajustes de exercícios anteriores	(150)
Ajustes de conversão cambial	(50)
Resultado abrangente do exercício	1.100

A entidade deve divulgar o montante do efeito tributário, relativo a cada componente dos outros resultados abrangentes, na demonstração do resultado abrangente ou nas notas explicativas.

27.12 Juros sobre o capital próprio

Como forma de atrair ou manter sócios, além dos dividendos, as empresas têm a opção de oferecer-lhes remuneração a título juros sobre o capital próprio (ou juros sobre as contas de patrimônio líquido). O cálculo é feito sobre o patrimônio líquido após a exclusão dos saldos dos ajustes de avaliação patrimonial e das reservas de reavaliação de bens ou direitos da pessoa jurídica (extintas pela Lei n° 11.638/07, podendo, porém, serem mantidas as até então existentes), exceto as que tenham sido adicionadas na determinação da base de cálculo do Imposto de Renda e da contribuição social sobre o lucro líquido. Em geral, esses juros pagos ou creditados são lançados contabilmente como despesas financeiras.

Segundo as regras do art. 347 do Regulamento do Imposto de Renda, a pessoa jurídica pode deduzir, para efeitos de apuração do lucro real, os juros pagos ou creditados individualizadamente a titular, sócios ou acionistas, a título de remuneração do capital próprio, calculados sobre as contas do patrimônio líquido e limitados à variação, *pro rata* dia, da Taxa de Juros de Longo Prazo – TJLP.

Exemplo

Capital próprio antes do resultado:

Capital Social	1.000
Reservas de Capital	500
Ajustes de Avaliação Patrimonial	200
Reservas de Lucros	1.200
Lucros Acumulados	100
	3.000

TJLP = 6%

Juros sobre o capital próprio = (3000 – 200) 6% = 168

O efetivo pagamento ou crédito dos juros é condicionado à existência:

1 - de lucros, computados antes da dedução dos juros como despesa, em montante igual ou superior ao valor de duas vezes os juros a serem pagos ou creditados; ou

2 - de lucros acumulados e reservas de lucros, em montante igual ou superior ao valor de duas vezes os juros a serem pagos ou creditados.

Desses dois limites, aplica-se o maior.

Os juros sobre o capital próprio estão sujeitos ao IR na fonte, à alíquota de quinze por cento, na data do pagamento ou crédito, sendo o imposto retido considerado:

1 - antecipação do devido na declaração de rendimentos, no caso de beneficiário pessoa jurídica tributada com base no lucro real, presumido ou arbitrado;

2 - tributação definitiva, nos demais casos, inclusive se o beneficiário for pessoa jurídica isenta.

O valor dos juros pagos ou creditados a título de remuneração do capital próprio pode ser imputado ao valor dos dividendos de que trata o art. 202 da Lei n° 6.404/76, mas, ainda assim, se sujeita ao IR na fonte.

27.13 Ebitda

O lucro antes das despesas financeiras, impostos sobre o lucro (IR e CSLL), depreciação e amortização (*Eearnings Before Interest, Taxes, Depreciation and Amortization* – Ebitda) é apurado por meio da eliminação desses valores do resultado, mediante a adição dos juros, IR, CSLL, depreciação e amortização ao lucro líquido.

Vejamos um exemplo.

Demonstrativo do resultado do período encerrado (em R$)	
Receita bruta de vendas	250.000
Impostos	(42.500)
Receita líquida	207.500
CMV (custo das mercadorias vendidas)	(85.000)
Lucro bruto	122.500
Despesas comerciais	(36.000)
Despesas gerais e administrativas	(15.000)
Despesas financeiras	(36.000)
Depreciação e amortização	(12.500)
Outras despesas	(600)
Lucro operacional	22.400
Lucro antes de IR e CSLL	22.400
IR e CSLL	(7.616)
Lucro líquido	14.784

Lucro líquido	14.784
Despesas financeiras	36.000
IR e CSLL	7.616
Depreciação e amortização	12.500
Ebitda	70.900

A eliminação das despesas financeiras permite que sejam consideradas no resultado apenas as despesas necessárias à manutenção regular das atividades da empresa. É uma forma de se visualizar, por exemplo, qual teria sido o resultado apurado se a companhia não tivesse de incorrer em juros de empréstimos. A eliminação da depreciação e amortização (despesas que não afetam o fluxo financeiro) possibilita que se tenha uma idéia mais aproximada do fluxo de caixa gerado pelo resultado.

Questões comentadas

Instruções: Considere os componentes da demonstração do resultado do exercício de 31/12/2005 da empresa Equipamentos Modernos S.A.

Receita operacional bruta de vendas	**R$ 1.600.000,00**
Descontos incondicionais concedidos	**R$ 40.000,00**
Devolução de vendas	**R$ 60.000,00**
ICMS sobre vendas	**R$ 270.000,00**

Demais impostos incidentes sobre vendas	**R$**	**138.750,00**
Custo das mercadorias vendidas – CMV	**R$**	**391.250,00**
Despesas operacionais (vendas e administrativas)	**R$**	**300.000,00**
Descontos financeiros obtidos	**R$**	**36.000,00**
Descontos financeiros concedidos	**R$**	**16.000,00**
Variações monetárias ativas	**R$**	**64.000,00**
Resultado positivo em participações societárias	**R$**	**220.000,00**
Reversão de provisões	**R$**	**40.000,00**
Ganho de capital na venda de bens permanentes	**R$**	**65.250,00**
PIS despesa operacional	**R$**	**1.650,00**
Cofins despesa operacional	**R$**	**7.600,00**
Provisão para contribuição social sobre o lucro líquido	**R$**	**120.000,00**
Provisão para o Imposto de Renda	**R$**	**180.000,00**

01. (ICMS-PB/FCC/2006) Os valores da receita operacional líquida (vendas líquidas), do lucro operacional líquido e do lucro líquido do exercício da empresa Equipamentos Modernos S.A., em 31/12/2005, nessa ordem, foram, em R$, de:

a) 1.022.000,00; 680.000,00 e 350.000,00.

b) 1.050.500,00; 700.000,00 e 405.000,00.

c) 1.091.250,00; 734.750,00 e 500.000,00.

d) 1.100.250,00; 785.750,00 e 655.555,00.

e) 1.195.250,00; 845.250,00 e 755.555,55.

Receita operacional bruta de vendas	1.600.000
Descontos incondicionais concedidos	(40.000)
Devolução de vendas	(60.000)
ICMS sobre vendas	(270.000)
Demais impostos incidentes sobre vendas	(138.750)
Receita operacional líquida de vendas	1.091.250
Custo das mercadorias vendidas – CMV	(391.250)
Lucro bruto	700.000
Despesas operacionais (vendas e administrativas)	(300.000)
Descontos financeiros obtidos	36.000
Descontos financeiros concedidos	(16.000)
Variações monetárias ativas	64.000
Resultado positivo em participações societárias	220.000
Reversão de provisões	40.000
PIS despesa operacional	(1.650)
Cofins despesa operacional	(7.600)
Lucro operacional líquido	734.750
Outras receitas e outras despesas (não operacionais):	
Outras receitas (ganho de capital)	65.250
Lucro antes do IR/CSLL	800.000
Provisão para CSLL	(120.000)
Provisão para o Imposto de Renda	(180.000)
Lucro líquido do exercício	500.000

O PIS e a Cofins incidentes sobre a receita operacional bruta são deduções da receita bruta, enquanto o PIS e a Cofins sobre as demais receitas são despesas operacionais.

02. (Auditor-TCM-CE/FCC/2006/Adaptada) Dados extraídos da contabilidade da Cia. Celulose e Papel (em R$):

Receita bruta de vendas	**1.200.000,00**
Despesas administrativas	**280.000,00**
Despesas de vendas	**130.000,00**
Resultado positivo da equivalência patrimonial	**60.000,00**
Reversão de provisões	**25.000,00**
Tributos e contribuições incidentes sobre vendas	**245.000,00**
Despesas financeiras líquidas	**40.000,00**
Outras receitas (não operacionais)	**15.000,00**
Outras despesas (não operacionais)	**10.000,00**
imposto de Renda e contribuição social sobre o lucro	**22.000,00**
Custo das mercadorias vendidas	**470.000,00**

Com base nessas informações, pode-se concluir que o lucro líquido do exercício da companhia correspondeu, em R$, a

a) 103.000,00.
b) 113.000,00.
c) 118.000,00.
d) 120.000,00.
e) 125.000,00.

Demonstração do resultado do exercício:

Receita bruta de vendas	1.200.000
Tributos e contribuições incidentes sobre vendas	(245.000)
Receita líquida de vendas	955.000
Custo das mercadorias vendidas	(470.000)
Lucro bruto	485.000
Despesas operacionais:	
Despesas administrativas	(280.000)
Despesas de vendas	(130.000)
Resultado positivo da equivalência patrimonial	60.000
Reversão de provisões	25.000
Despesas financeiras líquidas	(40.000)
Lucro operacional líquido	120.000
Outras receitas	15.000
Outras despesas	(10.000)
Lucro antes do IR/CSLL	125.000
Imposto de Renda/CSLL	(22.000)
Lucro líquido do exercício	103.000

Dica: Com o razonete da conta Resultado, pode-se apurar o lucro líquido sem a necessidade de identificação dos grupos das contas na demonstração.

Instruções: Considere os dados abaixo da Cia. Maranhense de Máquinas Industriais em 31/12/2005.

N°	Elementos	Valores (em R$)
01	Receita bruta de vendas..	10.280.000,00
02	Devolução de vendas..	200.000,00
03	Compras de mercadorias..	4.270.000,00
04	Devolução de compras..	180.000,00
05	Descontos incondicionais obtidos..	90.000,00
06	Descontos incondicionais concedidos..................................	80.000,00
07	Impostos incidentes sobre vendas..	2.725.000,00
08	IPI sobre vendas..	1.000.000,00
09	Fretes sobre as compras de mercadorias..............................	40.000,00
10	Fretes sobre as vendas de mercadorias................................	100.000,00
11	Seguro sobre as compras de mercadorias..............................	60.000,00
12	Seguro sobre as vendas de mercadorias...............................	100.000,00
13	Estoque inicial de mercadorias (saldo de 31/12/2004)...........	325.000,00
14	Estoque final de mercadorias (saldo em 31/12/2005)............	475.000,00
15	Descontos financeiros obtidos..	63.000,00
16	Descontos financeiros concedidos..	19.000,00
17	Devolução de vendas de exercícios anteriores........................	75.000,00

03. (ICMS-PB/FCC/2006) Os valores da receita operacional bruta (vendas brutas) e da receita operacional líquida (vendas líquidas) da Cia. Maranhense de Máquinas Industriais em 31/12/2005, nessa ordem, foram, em R$, de:

a) **9.986.000,00 e 6.981.000,00.**
b) **10.061.000,00 e 7.000.000,00.**
c) **10.186.000,00 e 7.056.000,00.**
d) **10.280.000,00 e 7.275.000,00.**
e) **11.280.000,00 e 7.275.000,00.**

CMV = Estoque Inicial + Compras − Estoque Final
CMV = 325.000 + (4.270.000 − 180.000 − 90.000 + 40.000 + 60.000) − 475.000
CMV = 3.950.000

Receita bruta de vendas	10.280.000
Devolução de vendas	(200.000)
Descontos incondicionais concedidos	(80.000)
Impostos incidentes sobre vendas	(2.725.000)
Receita líquida de vendas	7.275.000

Custo das mercadorias vendidas	(3.950.000)
Lucro bruto	3.325.000
Fretes sobre as vendas de mercadorias	(100.000)
Seguro sobre as vendas de mercadorias	(100.000)
Descontos financeiros obtidos	63.000
Descontos financeiros concedidos	(19.000)
Devolução de vendas de exercícios anteriores	(75.000)
Lucro operacional líquido	3.094.000

Os descontos incondicionais obtidos devem ser deduzidos das compras na apuração do CMV.

O IPI sobre vendas não foi apresentado na demonstração, porque não integra a receita bruta de vendas. O frete e o seguro sobre vendas são despesas incorridas do vendedor, necessárias à entrega das mercadorias ao comprador.

As devoluções de vendas de exercícios anteriores representam o resultado apurado em períodos anteriores na venda de mercadorias que foram devolvidas no exercício em questão. Como dizem respeito a exercício passado, não podem ser computadas como dedução da venda bruta do exercício (devoluções de vendas).

04. (INSS/Esaf/Adaptada) A escrituração contábil da empresa Normas Mornas S/A tornou disponíveis as seguintes informações para permitir o cálculo da provisão para o Imposto de Renda e contribuição social sobre o lucro líquido.

Contas	**saldos**
Reversão de provisões	**R$ 2.500,00**
Reversão de reservas	**R$ 1.800,00**
Lucros acumulados	**R$ 8.000,00**
Reserva legal	**R$ 5.000,00**
Participação de administradores	**R$ 2.000,00**
Participação de debenturistas	**R$ 2.200,00**
Receita bruta de vendas	**R$ 80.000,00**
Receita líquida de vendas	**R$ 70.000,00**
Custo das mercadorias vendidas	**R$ 30.000,00**
Aluguéis passivos	**R$ 1.200,00**
Depreciação acumulada	**R$ 3.000,00**
Comissões ativas	**R$ 2.100,00**
Salários e ordenados	**R$ 4.800,00**

Utilizando as informações acima, naquilo que for pertinente ao assunto, pode-se dizer que o cálculo da provisão para IR e CSLL, feito à alíquota de 35%, vai alcançar o valor de

a) **R$ 11.040,00.**
b) **R$ 11.865,00.**
c) **R$ 12.740,00.**
d) **R$ 13.510,00.**
e) **R$ 13.685,00.**

Regra geral, as despesas com provisões não são dedutíveis do Imposto de Renda. Logo, as receitas de reversões de provisões não são tributáveis.

Desse modo, a provisão deve ser calculada da seguinte forma simplificada:

Receita líquida de vendas	70.000,00
Custo das mercadorias vendidas	(30.000,00)
Lucro bruto	40.000,00
Aluguéis passivos	(1.200,00)
Comissões ativas	2.100,00
Salários e ordenados	(4.800,00)
Lucro operacional líquido	36.100,00
Participação de debenturistas	(2.200,00)
Base de cálculo da provisão	33.900,00
	x 35%
Provisão para IR e CSLL	11.865,00

05. (TRF/Esaf/Adaptada) A empresa Tílburi de Aço S/A demonstrou, no exercício de X1, os valores que seguem:

Lucro bruto	**R$ 180.000,00**
Lucro operacional	**R$ 140.000,00**
Outras receitas (não operacionais)	**R$ 15.000,00**
Outras despesas (não operacionais)	**R$ 55.000,00**
Participação de administradores	**R$ 5.000,00**
Participação de debenturistas	**R$ 7.000,00**
Participação de empregados	**R$ 6.000,00**

A tributação do lucro dessa empresa à alíquota de 30% para Imposto de Renda e contribuição social sobre o lucro líquido, conjuntamente, vai aumentar o passivo no valor de

a) **R$ 24.600,00.**
b) **R$ 26.100,00.**
c) **R$ 27.900,00.**
d) **R$ 28.200,00.**
e) **R$ 30.000,00.**

De forma simplificada, a apuração do Imposto de Renda e da CSLL com base no lucro real é feita do seguinte modo:

Lucro operacional	140.000,00
Outras receitas	15.000,00
Outras despesas	(55.000,00)
Participação de debenturistas	(7.000,00)
Participação de empregados	(6.000,00)
Lucro real	87.000,00
	x 30%
Imposto de Renda e CSLL	26.100,00

Nesta questão, para chegar ao lucro real de forma simplificada, ignoramos a participação dos administradores, já que ela teria de ser eliminada do lucro, caso fosse computada nele, por se tratar de despesa não dedutível do Imposto de Renda.

06. (AFRF/Esaf) A empresa Metais & Metalurgia S/A, no exercício de 2001, auferiu lucro líquido, antes do Imposto de Renda, da contribuição social e das participações contratuais e estatutárias, no valor de R$ 220.000,00.

Na contabilidade da empresa foram colhidas as informações de que:

1 - o patrimônio líquido, antes da apropriação e distribuição do lucro, era composto de:

Capital Social	**R$ 280.000,00**
Prejuízos Acumulados	**R$ 76.000,00**

2 - o passivo circulante, após a apropriação e distribuição do lucro, era composto de:

Fornecedores	**R$ 450.000,00**
Dividendos a Pagar	**R$ 20.000,00**
Provisão p/ Imposto de Renda	**R$ 64.000,00**
Participações no Lucro a Pagar	**R$? ? ?**

As participações no lucro foram processadas nos seguintes percentuais:

Participação de partes beneficiárias	**5%**
Participação de debenturistas	**8%**
Participação de administradores	**10%**
Participação de empregados	**10%**

Calculando-se o valor das participações citadas, nos termos da legislação societária, sem considerar as possíveis implicações de ordem fiscal, nem os centavos do cálculo, pode-se dizer que os valores apurados serão:

a) participação de partes beneficiárias R$ 3.240,00.

b) participação de debenturistas R$ 5.760,00.

c) participação de administradores R$ 7.360,00.

d) participação de empregados R$ 8.000,00.

e) lucro líquido final na DRE R$ 132.636,00.

O enunciado do problema deveria indicar o valor ou critério para cálculo da contribuição social sobre o lucro líquido, uma vez que o lucro de 220.000,00 foi apurado antes do cômputo desse tributo.

Antes das participações, é necessário apurar o lucro após a provisão para o IR:

Lucro antes do IR	220.000,00
Provisão para IR	(64.000,00)
Lucro após Provisão para IR	156.000,00

O cálculo das participações deve ser efetuado na seguinte ordem:

Debenturistas – 8%
Empregados – 10%

Administradores – 10%
Partes Beneficiárias – 5%

Para a apuração das participações, deduzem-se os prejuízos acumulados. No cálculo de cada participação, são abatidas as participações anteriormente calculadas:

Lucro após a provisão para IR	156.000,00
Prejuízos acumulados	(76.000,00)
Base de cálculo – debenturistas	80.000,00
Participação: 80.000 x 8% =	(6.400,00)
Base de cálculo – empregados	73.600,00
Participação: 73.600 x 10%=	(7.360,00)
Base de cálculo – administradores	66.240,00
Participação: 66.240 x 10% =	(6.624,00)
Base de cálculo – partes beneficiárias	59.616,00
Participação: 59.616 x 5% =	(2.980,00)

Desse modo, na demonstração do resultado do exercício, temos estes valores:

DRE

......

Lucro antes do IR	220.000,00
Provisão para IR	(64.000,00)
Lucro após provisão para IR	156.000,00
Participações:	
Debenturistas – 8%	(6.400,00)
Empregados – 10%	(7.360,00)
Administradores – 10%	(6.624,00)
Partes beneficiárias – 5%	(2.980,00)
Lucro líquido do exercício	132.636,00

Apesar de serem deduzidos na apuração da base de cálculo das participações, os prejuízos acumulados não podem ser computados na demonstração do resultado do exercício, uma vez que não representam despesa do exercício.

07. (AFRF/Esaf) A Mercearia Mercados S/A calculou custos e lucros em agosto de 2001, com fulcro nas seguintes informações:

O custo das vendas foi calculado com base em estoques iniciais ao custo total de R$ 120.000,00, compras, à vista e a prazo, ao preço total de R$ 260.000,00 e vendas, à vista e a prazo, no valor de R$ 300.000,00, restando em estoque para balanço o valor de R$ 150.000,00. A tributação ocorreu de modo regular, com ICMS à alíquota de 17%, PIS/faturamento a 1% e Cofins a 3%.

Após a contabilização dos fatos narrados, a elaboração da demonstração do resultado do exercício vai evidenciar o lucro bruto de

a) **R$ 50.880,00.**
b) **R$ 51.200,00.**
c) **R$ 61.280,00.**
d) **R$ 71.280,00.**
e) **R$ 71.600,00.**

As compras brutas foram de 260.000,00. Deduzindo o ICMS de 17%, temos as compras líquidas de 215.800,00.

CMV = Estoque Inicial + Compras – Estoque Final

CMV = 120.000,00 + 215.800,00 – 150.000,00

CMV = 185.800,00

Vendas brutas	300.000,00
ICMS – 17%	(51.000,00)
PIS/faturamento – 1%	(3.000,00)
Cofins – 3%	(9.000,00)
Vendas líquidas	237.000,00
CMV	(185.800,00)
Lucro bruto	51.200,00

08. (AFRF/Esaf) A empresa de Pedras & Pedrarias S/A demonstrou no exercício de 2001 os valores como seguem:

Lucro bruto	**R$ 90.000,00**
Lucro operacional	**R$ 70.000,00**
Receitas operacionais	**R$ 7.500,00**
Despesas operacionais	**R$ 27.500,00**
Participação de administradores	**R$ 2.500,00**
Participação de debenturistas	**R$ 3.500,00**
Participação de empregados	**R$ 3.000,00**

A tributação do lucro dessa empresa deverá ocorrer à alíquota de 30% para Imposto de Renda e contribuição social sobre lucro líquido, conjuntamente.

Assim, se forem calculados corretamente o IR e a CSLL, certamente o valor destinado, no exercício, à constituição da reserva legal deverá ser de

a) **R$ 2.000,00.**
b) **R$ 2.070,00.**
c) **R$ 2.090,00.**
d) **R$ 2.097,50.**
e) **R$ 2.135,00.**

No valor indicado a título de lucro operacional, já foram computadas as receitas e despesas operacionais.

Na apuração da CSLL e IR, não são dedutíveis as participações de administradores (nem as de partes beneficiárias):

Lucro operacional	70.000,00
Participação de debenturistas	(3.500,00)
Participação de empregados	(3.000,00)
Base de cálculo da CSLL e IR	63.500,00
	x 30%
CSLL e IR	19.050,00

DRE

....

Lucro operacional	70.000,00
CSLL e IR	(19.050,00)
Lucro após CSLL e IR	50.950,00
Participações:	
Debenturistas	(3.500,00)
Empregados	(3.000,00)
Administradores	(2.500,00)
Lucro líquido do exercício	41.950,00

A reserva legal é de 5% sobre o lucro líquido:

Lucro líquido do exercício	41.950,00
	x 5%
Reserva legal	2.097,50

09. (TRF/Esaf/Adaptada) As contas abaixo representam um grupo de receitas e despesas e, embora distribuídas, aqui, aleatoriamente, compõem a demonstração do resultado do exercício da empresa Bomservice S/A.

Impostos e taxas	**250,00**
Receitas de serviços prestados	**100.000,00**
Propaganda e publicidade	**900,00**
Outras receitas (não operacionais)	**2.500,00**
Provisão para contribuição social	**8.000,00**
Juros recebidos	**750,00**
Depreciação	**350,00**
Serviços cancelados	**10.000,00**
PIS/Pasep	**1%**
Despesas bancárias	**400,00**
Custos dos serviços prestados	**65.200,00**
Descontos incondicionais concedidos	**10.000,00**
Descontos condicionais concedidos	**1.000,00**
Comissões pagas sobre serviços líquidos	**8.000,00**
Juros pagos	**250,00**
Cofins	**2%**
Salários e encargos	**1.500,00**
Água e energia	**100,00**
Provisão para Imposto de Renda	**15%**
Imposto sobre serviços de qualquer natureza	**3%**
Descontos obtidos	**7.500,00**

Ordenando-se as contas em conformidade com a Lei nº 6.404/76, e apurando-se o resultado líquido do exercício, podemos afirmar que

a) a receita líquida de serviços será de R$ 75.200,00.

b) o lucro operacional líquido será de R$ 8.000,00.

c) o lucro líquido após o IR e a CSLL será de R$ 6.000,00.

d) a provisão para Imposto de Renda será de R$ 1.080,00.

e) a contribuição social sobre o lucro líquido será de R$ 680,00.

Receitas de serviços prestados	100.000,00
Serviços cancelados	(10.000,00)
Descontos incondicionais concedidos	(10.000,00)
ISS (3% x 80.000)	(2.400,00)
PIS/Pasep (1% x 80.000)	(800,00)
Cofins (2% x 80.000)	(1.600,00)
Receita líquida	75.200,00
Custos dos serviços prestados	(65.200,00)
Lucro bruto	10.000,00
Despesas operacionais	
Impostos e taxas	(250,00)
Propaganda e publicidade	(900,00)
Depreciação	(350,00)
Despesas bancárias	(400,00)
Descontos condicionais concedidos	(1.000,00)
Comissões pagas sobre serviços líquidos	(8.000,00)
Juros pagos	(250,00)
Salários e encargos	(1.500,00)
Água e energia	(100,00)
Outras receitas operacionais	
Juros recebidos	750,00
Descontos obtidos	7.500,00
Lucro operacional líquido	5.500,00
Outras receitas (não operacionais)	2.500,00
Provisão para a contribuição social	(8.000,00)
Resultado antes do Iimposto de Renda	zero
Provisão para Imposto de Renda – 15%	zero

10. (ICMS-PI/Esaf) Considere os seguintes dados: (R$)

Lucro bruto de vendas de mercadorias	**100,00**
Receita bruta de vendas de mercadorias	**300,00**
Resultado operacional – lucro	**20,00**
Despesas operacionais	**80,00**
Provisão para Imposto de Renda	**5,00**
Lucro líquido do exercício	**15,00**
Resultado do exercício	**25,00**

Considerando os dados acima, podemos afirmar que:

a) as participações somam R$ 3,00.

b) as deduções da receita bruta somam R$ 200,00.

c) a provisão para o Imposto de Renda seria de R$ 10,00 se, mantidos os demais dados, o resultado do exercício fosse de R$ 30,00.

d) as participações somam R$ 5,00.

e) a provisão para Imposto de Renda seria de R$ 10,00, se a alíquota do Imposto de Renda fosse de 40%, mas somente sob a condição de que o valor das participações não fosse alterado.

Segundo o entendimento da banca examinadora, o "resultado do exercício" representa o lucro antes do Imposto de Renda e das participações. Com base nesse raciocínio, teríamos:

Resultado do exercício (antes do Imposto de Renda)	25,00
Provisão para Imposto de Renda	(5,00)
Participações	(5,00)
Lucro líquido do exercício	15,00

11. (AFRF/Esaf/Adaptada) As contas abaixo representam um grupo de receitas e despesas e, embora distribuídas aqui aleatoriamente, compõem a demonstração do resultado do exercício da empresa Boapermuta S/A.

Outras receitas (não operacionais)	**R$ 2.000,00**
Provisão para a contribuição social	**10%**
Juros recebidos	**R$ 1.500,00**
Depreciação	**R$ 700,00**
Participação de administradores	**5%**
Impostos e taxas	**R$ 500,00**
Propaganda e publicidade	**R$ 1.800,00**
Vendas canceladas	**R$ 20.000,00**
PIS/Pasep	**1%**
Despesas bancárias	**R$ 800,00**
Estoque inicial	**R$ 30.000,00**
Comissões sobre vendas de mercadorias	**R$ 3.000,00**
Descontos incondicionais concedidos	**R$ 20.000,00**
Estoque final	**R$ 37.000,00**
Descontos condicionais concedidos	**R$ 2.000,00**
Participação de partes beneficiárias	**5%**
Juros pagos	**R$ 500,00**
Vendas de mercadorias	**R$ 100.000,00**
Cofins	**2%**
Salários e encargos	**R$ 3.000,00**
Água e energia	**R$ 200,00**
Provisão para Imposto de Renda	**15%**
Compras de mercadorias	**R$ 50.000,00**
ICMS s/ compras e vendas	**12%**
Descontos obtidos	**R$ 15.000,00**

Ordenando-se as contas acima, adequadamente e em conformidade com as regras de elaboração da demonstração do resultado do exercício, vamos encontrar

a) receita líquida de vendas de R$ 48.000,00.

b) lucro operacional bruto de R$ 4.000,00.

c) lucro operacional líquido de R$ 15.000,00.

d) lucro líquido antes da contribuição social e do IR de R$ 20.000,00.

e) lucro líquido do exercício de R$ 13.500,00.

CMV = Estoque Inicial + Compras − Estoque Final
CMV = 30.000,00 + 44.000,00 − 37.000,00
CMV = 37.000,00

Das compras, exclui-se o ICMS de 50.000,00 x 12% = 6.000,00. Segundo o enunciado, os valores apresentados são relativos aos saldos de "contas". Ora, na conta Compras de Mercadorias não poderia estar incluído o ICMS incidente, uma vez que o valor lançado como custo de aquisição exclui os impostos recuperáveis. Todavia, só encontraremos a resposta indicada no gabarito oficial se considerarmos que o ICMS está embutido no saldo da "conta" Compras de Mercadorias.

Vendas de mercadorias	100.000,00
Vendas canceladas	(20.000,00)
Descontos incondicionais concedidos	(20.000,00)
ICMS sobre vendas (60.000 x 12%)	(7.200,00)
PIS/Pasep (60.000 x 1%)	(600,00)
Cofins (60.000 x 2%)	(1.200,00)
Receita líquida de vendas	51.000,00
CMV	(37.000,00)
Lucro bruto	14.000,00
Despesas operacionais	
Depreciação	(700,00)
Impostos e taxas	(500,00)
Propaganda e publicidade	(1.800,00)
Despesas bancárias	(800,00)
Comissões sobre vendas de mercadorias	(3.000,00)
Descontos condicionais concedidos	(2.000,00)
Juros pagos	(500,00)
Salários e encargos	(3.000,00)
Água e energia	(200,00)
Outras receitas operacionais	
Juros recebidos	1.500,00
Descontos obtidos	15.000,00
Lucro operacional líquido	18.000,00
Outras receitas (não operacionais)	2.000,00
Lucro antes da CSLL	20.000,00
Provisão para a contribuição social (10%)	(2.000,00)
Lucro antes do IR	18.000,00
Provisão para o IR (15% x 18.000)	(2.700,00)
Lucro antes das participações	15.300,00
Participação de administradores (5% x 15.300)	(765,00)
Participação de partes benef. (5% [15.300 − 765])	(727,00)
Lucro líquido do exercício	13.808,00

A provisão para o IR apurada na demonstração do resultado anterior serviu apenas para os efeitos contábeis, inclusive para a apuração do valor das participações.

Apuração do IR com base no Lucro Real

Lucro Antes do IR e após as participações	16.508,00
Adições:	
Provisão para a CSLL	2.000,00
Participação de administradores	765,00
Participação de partes beneficiárias	727,00
Lucro real	20.000,00
	x 15%
Provisão para IR	3.000,00

O lucro antes do IR e após as participações corresponde ao lucro antes do IR da demonstração do resultado, menos as participações de administradores e partes beneficiárias.

12. (Bacen/Esaf) A Cia. RentaLucra apresentou a seguinte composição em seu balanço encerrado em 31 de dezembro do ano 2000, com indicação também dos saldos anteriores:

Componentes	**saldo em 31.12.99**	**saldo em 31.12.00**
Disponibilidades	**1.000,00**	**850,00**
Valores a Receber	**2.500,00**	**2.000,00**
Estoques	**2.000,00**	**9.400,00**
Imobilizado	**1.100,00**	**2.000,00**
Empréstimos Bancários	**2.700,00**	**2.850,00**
Dividendos a Pagar	**1.200,00**	**3.500,00**
Salários a Pagar	**300,00**	**400,00**
Participações a Pagar	**200,00**	**350,00**
Provisão para imposto de Renda	**0,00**	**600,00**
Capital Social	**2.000,00**	**2.000,00**
Reserva Legal	**0,00**	**150,00**
Reserva Estatutária	**0,00**	**300,00**
Reserva de Contingências	**500,00**	**400,00**
Lucros (Prejuízos) Acumulados	**(300,00)**	**3.700,00**

Sabe-se que durante o exercício de 2000 foram pagos os salários e as participações no lucro de 1999 que estavam atrasados, mas não foram quitados os dividendos anteriores.

Baseados nos dados e informações acima, podemos afirmar que o lucro líquido antes do Imposto de Renda, apresentado na DRE (demonstração do resultado do exercício) de 2000 dessa empresa, expressou o valor de

a) R$ 4.350,00.
b) R$ 4.850,00.
c) R$ 7.600,00.
d) R$ 7.650,00.
e) R$ 8.150,00.

Consideradas as informações contidas no enunciado, a conta Lucros ou Prejuízos Acumulados sofreu a seguinte movimentação:

	Lucros (Prejuízos) Acumulados		
Saldo inicial	300,00		
Dividendos a pagar	2.300,00	?	Lucro líquido do exercício
Reserva legal	150,00	100,00	Reversão da reserva de contingências
Reserva estatutária	300,00		
		3.700,00	Saldo final

Logo, o lucro líquido do exercício foi de 6.650,00:

	Lucros (Prejuízos) Acumulados		
Saldo inicial	300,00		
Dividendos a pagar	2.300,00	6.650,00	Lucro líquido do exercício
Reserva legal	150,00	100,00	Reversão da reserva de contingências
Reserva estatutária	300,00		
		3.700,00	Saldo final

O lucro líquido do exercício é correspondente ao saldo credor da conta Resultado do Exercício. Já o lucro líquido antes do Imposto de Renda é o resultado do exercício antes das participações e do Imposto de Renda:

Lucro líquido antes do Imposto de Renda	?
Imposto de Renda	(600,00)
Participações	(350,00)
Lucro líquido do exercício	6.650,00

Desse modo, o lucro líquido antes do Imposto de Renda foi de 7.600,00:

Lucro líquido antes do Imposto de Renda	7.600,00
Imposto de Renda	(600,00)
Participações	(350,00)
Lucro líquido do exercício	6.650,00

13. **(ICMS-MS/Esaf/Adaptada) Abaixo estão listados cinco conjuntos de contas. Um deles contém apenas contas representativas de receitas que não transitam pela demonstração do resultado do exercício – DRE. Assinale essa opção.**

    a) **Reservas de Capital, Variações Cambiais Ativas, Ganhos em Participações Societárias.**

    b) **Lucro na Venda de Ativos, Produto da Alienação de Bônus de Subscrição, Vendas Canceladas.**

    c) **Outras Receitas (não operacionais), Impostos sobre Vendas, Reservas de Capital.**

    d) **Ganhos em Participações Societárias, Ganhos de Capital, Reversão de Provisões.**

    e) **Ágio na Emissão de Ações, Lucro na Alienação de Ações em Tesouraria, Produto da Alienação de Partes Beneficiárias.**

O item indicado como resposta contém apenas reservas de capital. Apesar de provocarem o aumento do patrimônio líquido, os valores relativos a essas reservas não são registrados como receitas, em virtude da exigência da Lei das Sociedades por Ações, art. 182, § 1°, de que eles sejam contabilizados como reserva de capital.

Em resumo, não obstante representarem receitas, já que provocam o aumento da situação líquida, os valores registrados em reservas de capital não transitam pelo resultado.

Nas demais alternativas, as contas de receitas que transitam pelo resultado do exercício estão assinaladas em itálico:

a) Reservas de Capital, *Variações Cambiais Ativas, Ganhos em Participações Societárias.*
b) *Lucro na Venda de Ativos*, Produto da Alienação de Bônus de Subscrição, *Vendas Canceladas.*
c) *Outras Receitas (receitas não operacionais)*, Impostos sobre Vendas, Reservas de Capital.
d) *Ganhos em Participações Societárias, Ganhos de Capital, Reversão de Provisões.*

Os impostos sobre vendas são despesas.

14. (ICMS-MS/Esaf) O contador da Empresa Comércio Com S/A já havia contabilizado as operações de encerramento do exercício de 2000, inclusive a provisão para pagamento do Imposto de Renda, quando se apercebeu de que não havia calculado as participações estatutárias de empregados e de diretores, previstas nos estatutos à alíquota de 10%, para cada tipo.

A provisão para o Imposto de Renda fora calculada à alíquota de 25% do lucro real, tendo o lucro líquido do exercício, no valor de R$ 27.000,00, sido creditado na conta Lucros (ou Prejuízos) Acumulados.

Após sanar a falha anterior, contabilizando as participações estatutárias corretamente e recalculando o imposto, a provisão para o Imposto de Renda deverá ir a balanço com o novo valor de:

a) R$ 6.075,00.
b) R$ 7.650,00.
c) R$ 7.717,50.
d) R$ 8.325,00.
e) R$ 8.730,00.

De acordo com a Lei n° 6.404/76, art. 189, antes de qualquer participação, devem ser deduzidos os prejuízos acumulados e a provisão para o Imposto de Renda.

Sabe-se que o lucro líquido do exercício tinha o valor de 27.000,00. O Imposto de Renda foi de 25%, mas o seu cálculo foi efetuado sem levar em conta as participações:

Lucro antes do Imposto de Renda	?	100%
(-) Provisão para o Imposto de Renda	?	(25%)
Lucro líquido do exercício	27.000,00	75%

Por regra de 3, sendo X o lucro antes do Imposto de Renda:

27.000,00 - 75%
X - 100%

X = 36.000,00

Sabendo que o lucro antes do Imposto de Renda foi de 36.000,00, calculamos o Imposto de Renda apenas para os efeitos das participações:

Lucros antes da provisão para o IR	36.000,00
	x 25%
Provisão para o Imposto de Renda	9.000,00

Assim, o cálculo das participações é feito da seguinte forma:

Empregados

Lucro antes da provisão para o IR	36.000,00
Provisão para o Imposto de Renda	(9.000,00)
Base de cálculo da participação	27.000,00
	x 10%
Valor da participação dos empregados	2.700,00

Diretores

Lucro antes da provisão para o IR	36.000,00
Provisão para o Imposto de Renda	(9.000,00)
Participação dos empregados	(2.700,00)
Base de cálculo da participação	24.300,00
	x 10%
Valor da participação dos diretores	2.430,00

Em seguida, calculamos o lucro real, que é a base de cálculo do Imposto de Renda efetivamente a ser pago. Antes, porém, obedecendo à sistemática da legislação do IR, precisamos calcular o lucro líquido do exercício antes do Imposto de Renda e após as participações:

Lucro antes das participações	36.000,00
Participação dos empregados	(2.700,00)
Participação dos diretores	(2.430,00)
Lucro líquido antes do IR e após as participações	30.870,00

Só então calculamos o lucro real, a partir do lucro líquido antes do IR e após as participações:

Lucro líquido antes do IR e após as participações	30.870,00
Adição	
Participação dos diretores (despesa não dedutível)	2.430,00
Lucro real	33.300,00
	x 25%
Imposto de Renda devido	8.325,00

15. (ICMS-MS/Esaf) A Cia. RentaLucra apresentou a seguinte composição em seu balanço encerrado em 31 de dezembro do ano 2000:

Bens Numerários	**3.000,00**
Duplicatas a Receber	**9.000,00**
Provisão para Devedores Duvidosos	**2.700,00**
Empréstimos a Coligadas	**1.500,00**
Despesas Antecipadas	**1.050,00**
Estoques	**14.100,00**
Ações de Coligadas	**5.295,00**
Imobilizado	**7.050,00**
Duplicatas Descontadas	**3.000,00**
Empréstimos Bancários (LP)	**3.000,00**
Dividendos a Pagar	**2.325,00**
Contas a Pagar	**5.700,00**
Provisão para Imposto de Renda	**3.150,00**
Capital Social	**7.815,00**
Reservas de Lucros	**2.850,00**
Reservas de Capital	**9.480,00**
Lucros (Prejuízos) Acumulados	**975,00**

Observações:

1 - Sabe-se que no grupo patrimônio líquido, em 01/01/2000, existiam os seguintes saldos:

Capital Social	**R$ 7.815,00**
Reservas de Capital	**R$ 9.480,00**
Prejuízos Acumulados	**R$ 5.400,00**

2 - Os dividendos a pagar são todos oriundos da destinação do resultado obtido em 31 de dezembro de 2000.

Baseados nos dados e informações acima, podemos afirmar que o lucro líquido antes do Imposto de Renda, apresentado na DRE (demonstração do resultado do exercício) de 2000 dessa empresa, expressou o valor de

a) **R$ 20.175,00.**
b) **R$ 19.200,00.**
c) **R$ 17.850,00.**
d) **R$ 14.700,00.**
e) **R$ 9.300,00.**

Precisamos identificar se o saldo final da conta Lucros ou Prejuízos Acumulados é devedor ou credor. Para isso, elaboramos o balancete de verificação, que só terá o total dos saldos devedores igual ao total dos saldos credores se essa conta for corretamente classificada. Também poderíamos constatar a natureza do saldo da conta montando o balanço patrimonial.

Contas	Natureza dos Saldos	
	Devedora	Credora
Bens Numerários	3.000,00	
Duplicatas a Receber	9.000,00	
Provisão para Devedores Duvidosos		2.700,00
Empréstimos a Coligadas	1.500,00	
Despesas Antecipadas	1.050,00	
Estoques	14.100,00	
Ações de Coligadas	5.295,00	
Imobilizado	7.050,00	
Duplicatas Descontadas		3.000,00
Empréstimos Bancários (LP)		3.000,00
Dividendos a Pagar		2.325,00
Contas a Pagar		5.700,00
Provisão para Imposto de Renda		3.150,00
Capital Social		7.815,00
Reservas de Lucros		2.850,00
Reservas de Capital		9.480,00
Lucros (Prejuízos) Acumulados		*975,00*
Total	40.995,00	40.995,00

Se credor, o saldo final da conta Lucros ou Prejuízos Acumulados representa lucros acumulados. Consideradas as informações contidas no enunciado, essa conta sofreu a seguinte movimentação:

Lucros (Prejuízos) Acumulados

Saldo inicial	5.400,00		
Dividendos a pagar	2.325,00	?	*Lucro líquido do exercício*
Reservas de lucros	2.850,00		
		975,00	Saldo final

Logo, o lucro líquido do exercício foi de 11.550,00:

Lucros (Prejuízos) Acumulados

Saldo inicial	5.400,00		
Dividendos a pagar	2.325,00	11.550,00	Lucro líquido do exercício
Reservas de lucros	2.850,00		
		975,00	Saldo final

O lucro líquido do exercício é correspondente ao saldo credor da conta Resultado do Exercício, da qual extraímos a provisão para o IR:

Resultado do Exercício

		?	Lucro líquido antes da provisão p/ IR
Provisão p/ IR	3.150,00		
		11.550,00	Lucro líquido do exercício

Assim, o lucro líquido antes da provisão para o IR foi de 14.700,00:

Resultado do Exercício

		14.700,00	Lucro líquido antes da provisão p/ IR
Provisão p/ IR	3.150,00		
		11.550,00	Lucro líquido do exercício

16. (ICMS-MS/Esaf) Assinale a opção correta. Pelas disposições da Lei nº 6.404/76 sobre demonstrações financeiras, podemos perceber que:

a) a demonstração do resultado do exercício deve apresentar, expresso em reais, o valor do rédito auferido para cada uma das ações do capital social.

b) a demonstração de lucros ou prejuízos acumulados, quando devidamente elaborada, substitui a demonstração das mutações do patrimônio líquido.

c) o balanço patrimonial deve apresentar, quando ocorrer, o passivo a descoberto como dedução do patrimônio líquido.

d) a demonstração das origens e aplicações de recursos apresenta, discriminadamente, todas as origens e respectivas aplicações de recursos feitas durante o exercício no patrimônio da entidade econômico-administrativa.

e) as demonstrações financeiras de empresas do mesmo ramo podem ser consolidadas, desde que uma participe do capital social da outra.

De acordo com a Lei n° 6.404/76, art. 187, VII, a DRE deve indicar o lucro ou prejuízo líquido por ação do capital social.

O art. 186, § 2°, da mesma lei determina que a DLPA deve indicar o montante do dividendo por ação do capital social e que esta demonstração pode ser incluída na DMPL.

O passivo a descoberto é igual à soma algébrica do saldo das contas de situação líquida, e não uma conta retificadora de PL.

A Doar discrimina as origens e aplicações do capital circulante líquido.

De acordo com a Lei n° 6.404/76, art. 249, a companhia aberta que tenha mais de 30% do valor de seu patrimônio líquido representado por investimentos em sociedades controladas deve elaborar e divulgar, juntamente com suas demonstrações contábeis, demonstrações consolidadas. Isso nada tem a ver com o ramo de atividades.

17. (AFRF/Esaf) A empresa Lua Luar S.A., em 31.12.X1, mandou distribuir todo o lucro líquido do exercício, na forma seguinte:

R$ 200,00 para Imposto de Renda;
R$ 60,00 para dividendos;
R$ 50,00 para reservas estatutárias;
R$ 30,00 para participação de debenturistas;
R$ 40,00 para reserva legal; e
R$ 180,00 para lucros acumulados.

Considerando que essa empresa tinha R$ 20,00 de prejuízos anteriores, e que a destinação do lucro foi corretamente contabilizada, podemos afirmar que:

a) o valor das participações estatutárias é R$ 80,00.
b) o lucro líquido do exercício, depois do Imposto de Renda, era de R$ 190,00.
c) o saldo atual da conta Lucros ou Prejuízos Acumulados é de R$ 160,00.
d) o lucro líquido do exercício, antes da distribuição, era de R$ 410,00.
e) em decorrência do prejuízo anterior o Imposto de Renda será de R$ 180,00.

Demonstração do resultado a partir do lucro antes do Imposto de Renda:

Lucro antes do Imposto de Renda	?
Provisão para Imposto de Renda	(200)
Participação de debenturistas	(30)
Lucro líquido do exercício	180

O lucro líquido do exercício corresponde ao valor transferido para lucros acumulados. Portanto, o lucro antes das distribuições indicadas (lucro antes do Imposto de Renda) foi de 410:

Lucro antes do Imposto de Renda	410
Provisão para Imposto de Renda	(200)
Participação de debenturistas	(30)
Lucro líquido do exercício	180

A movimentação da conta Lucros ou Prejuízos Acumulados foi a seguinte:

	Lucros ou Prejuízos Acumulados	
Saldo inicial	20	180 (LLE)
Dividendos	60	
Reservas estatutárias	50	
Reserva legal	40	
Saldo final		10

18. (AFC/SFC/Esaf) Durante todo o mês passado, as operações mercantis da Sociedade Sol Sanônima obedeceram ao seguinte fluxo:

Aquisições à vista	**1.000,00**
Vendas à vista	**1.800,00**
Aquisições a prazo	**2.000,00**
Vendas a prazo	**1.300,00**
Devolução de compras	**400,00**
Abatimento sobre vendas	**200,00**
ICMS sobre compras	**600,00**
ICMS sobre vendas	**900,00**
PIS s/ Faturamento	**100,00**
FGTS	**300,00**
Estoques no início do mês	**500,00**
Estoques no fim do mês	**1.400,00**

Após efetuar os registros contábeis necessários e fazer a demonstração do resultado do referido mês, a sociedade apurou:

a) receita líquida de R$ 2.000,00.
b) lucro bruto de R$ 1.900,00.
c) lucro operacional de R$ 500,00.
d) custo das mercadorias vendidas de R$ 1.700,00.
e) ICMS a recolher de R$ 900,00.

Quando o problema nos informa os valores das compras, devemos presumir que o ICMS está incluído. Todavia, interpretaríamos de forma diferente se o enunciado indicasse o saldo da conta Compras de Mercadorias ou da conta Mercadorias, uma vez que o valor registrado nessas contas é o líquido, já deduzido o ICMS.

Como a sociedade adota o sistema de inventário periódico, na apuração do CMV utilizamos a fórmula:

CMV = EI + C − EF
CMV = 500,00 + (3.000,00 − 400,00 − 600,00) − 1.400,00
CMV = 1.100,00

Das compras à vista e a prazo, no total de 3.000,00, deduzimos as devoluções de compras e o ICMS sobre Compras.

Demonstração do resultado:

Vendas brutas (à vista e a prazo)	3.100,00
Abatimentos sobre vendas	(200,00)
ICMS sobre vendas	(900,00)
PIS sobre faturamento	(100,00)
Vendas líquidas	1.900,00
CMV	(1.100,00)
Lucro bruto	800,00
FGTS − despesa operacional	(300,00)
Lucro operacional líquido	500,00

19. (AFTN/Esaf) Certa empresa industrial vendeu 2.000 unidades de um produto ao preço unitário de R$ 120,00, com frete de R$ 3.000,00 por conta do vendedor, que concedeu, na nota fiscal, um desconto de R$ 2.500,00 e, ainda, um desconto de R$ 2.000,00 no pagamento da duplicata, vencível a 30 dias.

Sabendo-se que:

– o custo dos produtos vendidos é de R$ 120.000,00;

– foram pagas:

outras despesas com vendas de R$ 2.600,00;
salários de vendedores de R$ 3.500,00;

– a transação estava sujeita a:

imposto sobre a circulação de mercadorias e serviços de R$ 2.400,00;
imposto sobre produtos industrializados de R$ 2.100,00;
programa de integração social (PIS) – faturamento de R$ 500,00;
contribuição social sobre o faturamento (Cofins) de R$ 1.000,00,

podemos afirmar que a receita líquida de vendas do produto é de

a) **R$ 231.500,00.**
b) **R$ 229.500,00.**
c) **R$ 228.600,00.**
d) **R$ 231.600,00.**
e) **R$ 233.600,00.**

O resultado pode ser demonstrado da seguinte forma:

Vendas brutas – 2.000 x 120,00	240.000,00
Descontos incondicionais – na nota fiscal	(2.500,00)
ICMS sobre vendas	(2.400,00)
PIS – faturamento	(500,00)
Cofins	(1.000,00)
Vendas líquidas	233.600,00
CPV	(120.000,00)
Lucro bruto	113.600,00
Despesas operacionais:	
Descontos condicionais – na duplicata	(2.000,00)
Despesa com frete – por conta do vendedor	(3.000,00)
Salários de vendedores	(3.500,00)
Outras despesas com vendas	(2.600,00)
Lucro operacional líquido	102.500,00

20. (TRF/Esaf/2003) A Companhia Delta, no encerramento do exercício de 2002, obteve as seguintes informações, conforme segue:

	Valores em R$
Capital social	**1.000.000,00**
Financiamentos	**50.000,00**
Lucro antes do Imposto de Renda	**300.000,00**
Prejuízos acumulados	**70.000,00**
Provisão para IR e CSLL	**90.000,00**

Estatutariamente as participações no resultado são: empregados 10% e administradores 10%. Assinale o valor do lucro líquido do exercício.

Lucro líquido do exercício
Valores em R$

- a) **183.400,00.**
- b) **170.100,00.**
- c) **168.000,00.**
- d) **153.000,00.**
- e) **150.000,00.**

Para fins de cálculo das participações, devem ser deduzidos os prejuízos acumulados e a provisão para o Imposto de Renda. Atenção especial deve ser dada aos prejuízos acumulados, pois são compensados sem que apareçam na demonstração do resultado, porque não representam despesas do exercício.

Lucro antes do Imposto de Renda	300.000,00
Provisão para Imposto de Renda e contribuição social sobre o lucro líquido	(90.000,00)
Prejuízos acumulados	(70.000,00)
	140.000,00
	x 10%
Participação dos empregados	14.000,00

No cálculo da participação dos administradores, deduz-se a participação dos empregados:

Lucro antes do Imposto de Renda	300.000,00
Provisão para Imposto de Renda e contribuição social sobre o lucro líquido	(90.000,00)
Prejuízos acumulados	(70.000,00)
Participação dos empregados	(14.000,00)
	126.000,00
	x 10%
Participação dos administradores	12.600,00

Demonstração do resultado do exercício a partir do lucro antes do IR:

Lucro antes do Imposto de Renda	300.000,00
Provisão para Imposto de Renda e contribuição social sobre o lucro líquido	(90.000,00)
Participação dos empregados	(14.000,00)
Participação dos administradores	(12.600,00)
Lucro líquido do exercício	183.400,00

21. (AFRF/Esaf) Os dados abaixo foram extraídos de um balancete:

Compras	**100**
Custo de bens do ativo imobilizado vendidos	**10**
Despesas comerciais	**50**
Despesas gerais	**110**
ICMS sobre vendas	**80**
Mercadorias	**100**
Receita de venda de bens do ativo imobilizado	**20**
Vendas	**400**

– o estoque final de mercadorias é de 50;

– desconsidere impostos sobre compra.

O lucro operacional é de:

- **a) 10.**
- **b) 90.**
- **c) (40).**
- **d) 100.**
- **e) 170.**

Apuração do CMV:

CMV = EI + C – EF = 100 + 100 – 50 = 150

No problema, o saldo da conta Mercadorias indica o estoque inicial, pois a empresa utiliza o sistema de inventário periódico.

Demonstrando o lucro operacional líquido:

Vendas brutas	400
ICMS sobre vendas	(80)
Vendas líquidas	320
CMV	(150)
Lucro bruto	170
Despesas comerciais	(50)
Despesas gerais	(110)
Lucro operacional líquido	10

O lucro na venda de bens do ativo imobilizado (20 – 10 = 10) é classificado como “outras receitas” (não operacionais).

22. (AFRF/Esaf/2003) A firma Rinho Ltda. apresenta as seguintes rubricas vinculadas ao resultado do exercício:

Cofins	**R$ 180,00**
Custo da mercadoria vendida	**R$ 2.800,00**
Despesas financeiras	**R$ 600,00**
ICMS s/ vendas	**R$ 720,00**
PIS s/ faturamento	**R$ 60,00**
Receita operacional bruta	**R$ 6.000,00**
Salários e ordenados	**R$ 1.000,00**

Com base nos dados apresentados, pode-se dizer que a empresa apresenta:

a) receita líquida de vendas R$ 5.280,00.
b) receita líquida de vendas R$ 2.240,00.
c) lucro operacional bruto R$ 5.040,00.
d) lucro operacional líquido R$ 2.240,00.
e) lucro operacional líquido R$ 640,00.

Demonstração do resultado do exercício:

Receita operacional bruta	6.000,00
ICMS s/ vendas	(720,00)
PIS s/ faturamento	(60,00)
Cofins	(180,00)
Receita operacional líquida	5.040,00
Custo da mercadoria vendida	(2.800,00)
Lucro bruto	2.240,00
Despesas financeiras	(600,00)
Salários e ordenados	(1.000,00)
Lucro operacional líquido	640,00

23. (AFRF/Esaf/2003) Assinale abaixo a opção que contém a afirmação correta.

a) O lucro da pessoa jurídica será arbitrado quando o contribuinte optar indevidamente pela tributação com base no lucro presumido.
b) Lucro presumido é uma forma simplificada de apuração da base de cálculo dos tributos com o Imposto de Renda e da contribuição social, aplicável a todas as pessoas jurídicas que fizerem opção para esse fim.
c) Lucro real é o lucro líquido do período apurado na escrituração comercial, mas diferente do lucro contábil, porque é ajustado pelas adições, exclusões e compensações.
d) Lucro arbitrado é a forma utilizada pelo Fisco apenas no caso em que o contribuinte se recusar ou dificultar o acesso da autoridade fiscal à documentação comprobatória das atividades.
e) Lucro contábil é aquele apurado na contabilidade mas que não serve de base para a tributação do imposto de renda porque é conhecido apenas como lucro escritural.

Os casos de apuração do lucro arbitrado envolvem o cometimento de infração à legislação do Imposto de Renda pelo contribuinte sujeito ao lucro real ou ao lucro presumido.

Entre outras hipóteses, o IR é exigido com base no lucro arbitrado quando:

1 - o contribuinte sujeito ao lucro real não mantém escrituração de acordo com a legislação comercial ou fiscal, ou deixa de elaborar as demonstrações exigidas pela legislação fiscal;
2 - o contribuinte opta indevidamente pela tributação com base no lucro presumido;
3 - o contribuinte sujeito ao lucro real não mantém o livro Razão;
4 - o contribuinte sujeito ao lucro real não mantém o livro Diário.

O contribuinte não obrigado à apuração do lucro real pode apurar o imposto com base no lucro presumido, ficando dispensado, para os efeitos da legislação do Imposto de Renda, de manter escrituração contábil, inclusive os livros Diário e Razão. O contribuinte que apure o lucro presumido deve manter a escrituração do livro Registro de Inventário e do livro Caixa.

Lucro real é o lucro líquido do período de apuração ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas pela legislação do Imposto de Renda. Parece ser isso que quer dizer a alternativa C. Desse modo, há duas alternativas corretas: A e C.

24. (AFRF/Esaf/2003) Abaixo temos contas de resultado da empresa Elamex S/A.

Contas	***valor***
Vendas de mercadorias para o Brasil	**R$ 200.000,00**
Vendas de mercadorias para o exterior	**R$ 100.000,00**
Receitas com prestação de serviços	**R$ 80.000,00**
Vendas canceladas	**R$ 20.000,00**
Descontos incondicionais	**R$ 15.000,00**
Imposto de circulação de mercadorias	**R$ 45.000,00**
Imposto sobre serviços	**R$ 4.000,00**
Receitas financeiras	**R$ 10.000,00**
Custo da mercadoria vendida	**R$ 120.000,00**
Despesas administrativas	**R$ 30.000,00**

Segundo a legislação cabível, a Cofins deve ser calculada no fim do exercício social à alíquota de 3%. Ao ser efetuado o cálculo correto dessa contribuição, com base nos dados acima, deverá ser contabilizado a crédito de Cofins a Recolher o valor de

a) R$ 11.100,00.
b) R$ 7.650,00.
c) R$ 7.350,00.
d) R$ 6.900,00.
e) R$ 5.880,00.

A Cofins não incide sobre a receita de vendas de mercadorias para o exterior, mas incide sobre as receitas financeiras. A banca deveria informar que as vendas canceladas e os descontos incondicionais são relativos apenas às vendas de mercadorias para o Brasil.

Vendas de mercadorias para o Brasil	200.000,00
Receitas com prestação de serviços	80.000,00
Receitas financeiras	10.000,00
Vendas canceladas	(20.000,00)
Descontos incondicionais	(15.000,00)
Base de cálculo da Cofins	255.000,00
Alíquota aplicável	x 3%
Cofins a recolher	7.650,00

25. (AFRF/Esaf/2003) A empresa Comércio Industrial Ltda. comprou 250 latas de tinta ao custo unitário de R$ 120,00, tributadas com IPI de 5% e ICMS de 12%. Pagou entrada de 20% e aceitou duas duplicatas mensais de igual valor.

A tinta adquirida foi contabilizada conforme sua natureza contábil funcional, com a seguinte destinação:

50 latas para consumo interno;

100 latas para revender; e

100 latas para usar como matéria-prima.

Após efetuar o competente lançamento contábil, é correto afirmar que, com essa operação, os estoques da empresa sofreram aumento no valor de

a) R$ 31.500,00.
b) R$ 30.000,00.
c) R$ 28.020,00.
d) R$ 27.900,00.
e) R$ 26.500,00.

Latas adquiridas para consumo interno – ICMS e IPI não recuperáveis:

50 latas x 120,00 =	6.000,00
IPI – 5%	300,00
ICMS já incluído = 6.300,00 x 12% = $\boxed{756{,}00}$	
Total	6.300,00

Quando os bens não são destinados à comercialização ou industrialização, o ICMS incide também sobre o valor do IPI.

Latas destinadas à revenda – ICMS recuperável e IPI, não:

100 latas x 120,00	12.000,00
IPI – 5%	600,00
ICMS já incluído = 12.000,00 x 12% = $\boxed{1.440{,}00}$	
Total	12.600,00

Deste total, a empresa recupera apenas o ICMS. O valor restante deve ser lançado no estoque: 12.600,00 – 1.440,00 = 11.160,00.

Latas para uso como matéria-prima – ICMS e IPI recuperáveis:

100 latas x 120,00	12.000,00
IPI – 5%	600,00
ICMS já incluído = 12.000,00 x 12% = $\boxed{1.440,00}$	
Total	12.600,00

Deste total, a empresa recupera o ICMS e o IPI. O valor restante deve ser lançado no estoque: 12.600,00 – 1.440,00 – 600,00 = 10.560,00.

Estoque de tinta para consumo interno	6.300,00
Estoque de tinta para revenda	11.160,00
Estoque para uso como matéria-prima	10.560,00
Total dos estoques	28.020,00

26. (ISS-Recife/Esaf/2003) A empresa "W" Ltda., no encerramento do exercício de 2002, apurou as seguintes informações:

	Valores em R$
Lucro bruto	**9.000,00**
Lucro operacional	**7.000,00**
Participação dos empregados	**700,00**
Provisão para Imposto de Renda e contribuição social sobre o lucro líquido	**1.300,00**

Assinale a opção que contém o valor correto da reserva legal que deverá ser constituída.

a) **R$ 150,00.**
b) **R$ 185,00.**
c) **R$ 250,00.**
d) **R$ 285,00.**
e) **R$ 350,00.**

Lucro operacional	7.000,00
Provisão para IR e CSLL	(1.300,00)
Participação dos empregados	(700,00)
Lucro líquido do exercício	5.000,00
	x 5%
Reserva legal do exercício	250,00

27. (AFC/CGU/Esaf/2004) A Cia. de Comércio Zão apresenta a relação de contas abaixo, com respectivos saldos, para organizar o balancete, balanço e resultado.

Contas	Saldos em R$
Ações de Coligadas	800
Amortização Acumulada	60
Aluguéis Passivos	250
Caixa	100
Clientes	180
Capital Social	2500
Capital a Realizar	350
Custo das Mercadorias Vendidas	900
Duplicatas a Receber	400
Duplicatas Descontadas	220
Duplicatas a Pagar	290
Depreciação Acumulada	110
Despesa de Comissões	200
Fornecedores	400
Impostos a Recolher	40
ICMS sobre Vendas	340
Impostos e Taxas	180
Juros Ativos	230
Lucros Acumulados	33
Mercadorias	300
Móveis e Utensílios	1.000
Marcas e Patentes	250
Provisão para Créditos de Liquidação Duvidosa	17
Provisão para FGTS	120
Reservas de Lucros	320
Receitas de Vendas	1.980
Receitas Financeiras	150
Salários a Pagar	200
Salários e Ordenados	300
Veículos	1.120

Com base nos saldos da relação acima, a empresa elaborou a DRE. Do lucro líquido apurado no exercício, a empresa destinou apenas R$ 57,00 para o Imposto de Renda e R$ 7,00 para a constituição da reserva legal. Nesta hipótese, a última linha de valor da DRE será lucro líquido do exercício de

- **a) R$ 190,00.**
- **b) R$ 133,00.**
- **c) R$ 126,00.**
- **d) R$ 116,00.**
- **e) R$ 109,00.**

Demonstração do resultado do exercício:

Receitas de vendas	1.980
ICMS sobre vendas	(340)
Vendas líquidas	1.640
Custo das mercadorias vendidas	(900)
Lucro bruto	740
Aluguéis passivos	(250)
Despesa de comissões	(200)
Impostos e taxas	(180)
Salários e ordenados	(300)
Juros ativos	230
Receitas financeiras	150
Lucro operacional líquido	190
Provisão para IR	(57)
Lucro líquido do exercício	133

A constituição de reserva legal não afeta o resultado, pois implica destinação do lucro final.

28. (ISS-Recife/Esaf/2003) A empresa "Y" Ltda., no encerramento do exercício de 2002, obteve as seguintes informações:

	Valores em R$
Capital social	**50.000,00**
Financiamentos	**30.000,00**
Lucro antes do Imposto de Renda	**100.000,00**
Prejuízos acumulados	**20.000,00**
Provisão para Imposto de Renda e contribuição social sobre o lucro líquido	**25.000,00**

Estatutariamente, as participações no resultado são:

a) empregados 10%;

b) administradores 10%.

Indique a opção que contém os valores corretos das participações dos empregados e administradores e do lucro líquido do exercício.

	Empregados	**Administradores**	**Lucro líquido do exercício**
a)	**R$ 10.000,00**	**R$ 10.000,00**	**R$ 55.000,00**
b)	**R$ 7.500,00**	**R$ 7.500,00**	**R$ 60.000,00**
c)	**R$ 7.500,00**	**R$ 6.750,00**	**R$ 60.750,00**
d)	**R$ 5.500,00**	**R$ 5.500,00**	**R$ 64.000,00**
e)	**R$ 5.500,00**	**R$ 4.950,00**	**R$ 64.550,00**

Demonstração do resultado do exercício:

Lucro antes do Imposto de Renda	100.000,00
Provisão para IR e CSLL	(25.000,00)
Lucro após IR e CSLL	75.000,00
Participações:	
Empregados (75.000 – 20.000) 10% =	(5.500,00)
Administradores (75.000 – 20.000 – 5.500) x 10% =	(4.950,00)
Lucro líquido do exercício	64.550,00

Os prejuízos acumulados devem ser deduzidos na apuração da base de cálculo das participações, mas, por não representarem resultado do exercício, não devem ser computados como item da demonstração do resultado do exercício.

Gabarito

01 - C
02 - A
03 - D
04 - B
05 - B
06 - E
07 - B
08 - D
09 - A
10 - D
11 - D
12 - C
13 - E
14 - D
15 - D
16 - A
17 - D
18 - C
19 - E
20 - A
21 - A
22 - E
23 - A
24 - B
25 - C
26 - C
27 - B
28 - E

Capítulo 28

Dividendos

28.1 Conceito

Dividendo é a remuneração atribuída aos sócios em função do capital aplicado na sociedade. Desse modo, enquanto a remuneração dos credores da companhia é na forma de juros, a dos acionistas denomina-se dividendo.

De acordo com o art. 202 da Lei das Sociedades por Ações, os acionistas têm direito de receber como dividendo obrigatório, em cada exercício, a parcela dos lucros estabelecida no estatuto.

Cabe ao estatuto (ou contrato social, no caso das sociedades por cotas) a determinação da parcela dos lucros a ser distribuída aos acionistas, observadas as restrições estabelecidas em lei.

28.2 Base para atribuição do dividendo

O dividendo pode ser pago com base no lucro líquido do exercício, lucros acumulados ou reservas de lucros.

28.3 Direito de reembolso em caso de redução do dividendo

Se o dividendo estiver fixado no estatuto, sua redução pela assembleia dá ao acionista dissidente o direito de retirada da companhia, mediante reembolso do valor de suas ações (art. 45), nas condições que a lei estabelece, no prazo de 30 dias, contados da publicação da ata da assembleia geral (art. 137).

28.4 Cálculo do dividendo na hipótese de omissão do estatuto

A princípio, os acionistas têm o direito de receber como dividendo mínimo obrigatório, em cada exercício, a parcela dos lucros estabelecida no estatuto. Todavia, a Lei n° 6.404/76, art. 202, I, estabelece que, se houver omissão estatutária, os acionistas terão o direito de receber como dividendo mínimo obrigatório, em cada exercício, metade do lucro líquido do exercício ajustado da seguinte forma:

Lucro líquido do exercício
(–) Importância destinada à constituição da reserva legal
(–) Importância destinada à formação da reserva para contingências
+ Reversão da reserva para contingências formada em exercícios anteriores

Exemplo: Consideremos as informações seguintes:

– Lucro líquido do exercício	1.000
– Reserva legal constituída no exercício	50
– Reversão da reserva para contingências	100
– Reserva para contingências constituída no exercício	150

Se o estatuto desta companhia for omisso a respeito do cálculo do dividendo mínimo obrigatório, ele será calculado da seguinte forma:

Lucro líquido do exercício	1.000
(–) Reserva legal constituída no exercício	(50)
(–) Reserva para contingências constituída no exercício	(150)
+ Reversão da reserva para contingências	100
Lucro líquido ajustado	900
	x 50%
Dividendo mínimo obrigatório	450

Conforme o art. 195-A da Lei das S/A, a companhia *pode* deduzir, nessa apuração, a parcela do lucro decorrente de doações ou subvenções governamentais para investimentos (art. 195-A). No entanto, segundo a MP nº 449/08, para não sofrer tributação sobre as receitas correspondentes, a pessoa jurídica *deve* deduzir, na apuração dessa base de cálculo, a parcela do lucro decorrente de prêmio na emissão de debêntures e de doações ou subvenções governamentais para investimentos.

O pagamento do dividendo, calculado com base no critério visto anteriormente, pode ser limitado ao montante do lucro líquido do exercício que tiver sido realizado, desde que a diferença entre o dividendo mínimo obrigatório e o montante do lucro líquido realizado seja registrada como reserva de lucros a realizar. Para esses efeitos, a Lei nº 6.404/76, art. 197, § 1°, na redação da Lei nº 11.638/07, considera realizada a parcela do lucro líquido do exercício que exceder da soma dos seguintes valores:

1 - resultado líquido positivo da equivalência patrimonial (art. 248); e

2 - lucro, rendimento ou ganho líquidos em operações ou contabilização de ativo e passivo pelo valor de mercado (valor justo), cujo prazo de realização financeira ocorra após o término do exercício social seguinte.

Desse modo, se o lucro líquido do exercício foi de 1.000, o resultado líquido positivo da equivalência patrimonial, de 300, e os lucros, rendimentos e ganhos em operações de contabilização de ativo e passivo pelo valor justo, realizáveis a longo prazo, de 380, a parcela realizada do lucro líquido do exercício será de:

Lucro líquido do exercício	1.000
Resultado líquido positivo da equivalência	(300)
Lucros, ganhos e rendimentos realizáveis a longo prazo	(380)
Parcela realizada do lucro líquido do exercício	320

As informações seguintes serão consideradas no cálculo do dividendo mínimo obrigatório de uma companhia:

– Lucro líquido do exercício	1.000
– Reserva legal constituída no exercício	50
– Reversão da reserva para contingências	100
– Reserva para contingências constituída no exercício	150

Com base nessas informações, sendo o estatuto omisso quanto ao dividendo:

Lucro líquido do exercício	1.000
(–) Reserva legal constituída no exercício	(50)
(–) Reserva para contingências constituída no exercício	(150)
+ Reversão da reserva para contingências	100
Lucro líquido ajustado	900
	x 50%
Dividendo mínimo obrigatório	450

Consideremos, porém, que o montante realizado do lucro líquido do exercício, como vimos anteriormente, tenha sido de apenas 320. Em tal caso, a companhia poderá limitar o pagamento do dividendo a essa parcela realizada do lucro líquido do exercício, desde que a diferença entre o dividendo mínimo calculado e o montante realizado do lucro líquido do exercício (450 – 320 = 130) seja registrada como reserva de lucros a realizar. Assim, a companhia poderia pagar como dividendo o valor de 320 e registrar os 130 restantes em reserva de lucros a realizar.

Nessa hipótese, conforme a Lei n° 6.404/76, art. 202, III, os lucros registrados na reserva de lucros a realizar, quando realizados e se não forem absorvidos por prejuízos em exercícios subsequentes, *deverão ser acrescidos ao primeiro dividendo declarado após a realização dos lucros*. Ou seja, a parcela realizada da reserva de lucros a realizar em cada exercício deve ser somada ao primeiro dividendo declarado e o total deve ser pago aos acionistas. Para esses efeitos, serão considerados integrantes da reserva de lucros a realizar os lucros a realizar de cada exercício que forem os primeiros realizados em dinheiro. À medida que os lucros a realizar forem sendo recebidos, a reserva de lucros a realizar será considerada proporcionalmente realizada.

Exemplo: Se o primeiro dividendo declarado em determinado exercício teve o valor de 2.000 e houve a realização de 500 dos lucros a realizar que estavam lançados como reserva, a companhia deverá pagar aos acionistas o total de 2.500.

28.5 Reservas estatutárias e retenção de lucros

As reservas estatutárias e suas reversões e as reservas de retenção de lucros (para planos de investimentos) e suas reversões não podem afetar o cálculo do dividendo mínimo obrigatório (art. 198).

28.6 Alteração do estatuto omisso sobre o cálculo dos dividendos

De acordo com a Lei n° 6.404/76, art. 202, § 2°, quando o estatuto for omisso e a assembleia geral deliberar alterá-lo para introduzir a sua forma de cálculo, o dividendo não poderá ser fixado em percentual inferior a 25% do lucro líquido ajustado nos termos do art. 202, I.

Na constituição da sociedade, o estatuto pode fixar o dividendo em percentual inferior a 25%, desde que não conte com a oposição dos acionistas não controladores, que seriam os principais prejudicados. Entretanto, se no momento da constituição da companhia o estatuto for omisso quanto à forma de cálculo do dividendo, prevalecerá o dividendo mínimo de 50% do lucro líquido do exercício ajustado, enquanto o estatuto não for alterado. Nesse caso, havendo assembleia geral extraordinária para fazer constar do estatuto, até então omisso, o critério para cálculo do dividendo mínimo obrigatório, ele não poderá ser fixado em percentual inferior a 25%, considerando os ajustes previstos no art. 202, I, da Lei n° 6.404/76:

Lucro líquido do exercício
(–) Importância destinada à constituição da reserva legal
(–) Importância destinada à formação da reserva para contingências
+ Reversão da reserva para contingências formada em exercícios anteriores

Para esses efeitos, a reserva de lucros a realizar não deve ser considerada no cálculo.

28.7 Retenção dos dividendos na companhia fechada

De acordo com a Lei n° 6.404/76, art. 202, § 3°, a assembleia geral pode, desde que não haja oposição de qualquer acionista presente, deliberar a distribuição de dividendo inferior ao mínimo obrigatório ou a retenção de todo o lucro, nas seguintes sociedades:

1 - companhias abertas exclusivamente para a captação de recursos por debêntures não conversíveis em ações (companhias abertas, mas que não negociam ações com o público, apenas debêntures);
2 - companhias fechadas, exceto nas controladas por companhias abertas que não se enquadrem na condição prevista no item anterior.

28.8 Reserva especial – dividendos obrigatórios não distribuídos

O dividendo mínimo deixará de ser obrigatório no exercício social em que os órgãos da administração informarem à assembleia geral ordinária ser ele incompatível com a situação financeira da companhia. O conselho fiscal, se em funcionamento, deverá dar parecer sobre essa informação e, na companhia aberta, seus administradores devem encaminhar à Comissão de Valores Mobiliários, dentro de 5 dias da realização da assembleia geral, exposição justificativa da informação transmitida à assembleia. Os lucros que não forem distribuídos neste caso devem ser registrados como reserva especial para dividendos obrigatórios não distribuídos, que é reserva de lucros, e, se não absorvidos por prejuízos em exercícios subsequentes, serão pagos assim que o permitir a situação financeira da companhia:

D - Lucros Acumulados
C - Reserva Especial para Dividendos Obrigatórios Não Distribuídos (PL)

28.9 Dividendos intermediários

A companhia que, por força de lei ou de disposição estatutária, levante balanço semestral pode declarar, por deliberação dos órgãos de administração, se autorizados pelo estatuto, dividendo à conta do lucro apurado nesse balanço semestral. A companhia pode, nos termos de disposição estatutária, levantar balanço e distribuir dividendos em períodos menores, desde que o total dos dividendos pagos em cada semestre do exercício social não exceda do montante das reservas de capital (art. 204, § 1°).

O estatuto pode autorizar os órgãos de administração a declarar dividendos intermediários, à conta de lucros acumulados ou de reservas de lucros existentes no último balanço anual ou semestral.

Os lucros ou dividendos pagos ou distribuídos antecipadamente devem ser registrados em conta retificadora do patrimônio líquido:

D - Lucros ou Dividendos Antecipados (retif. do PL)
C - Caixa

28.10 Pagamento dos dividendos

O dividendo deve ser pago, salvo deliberação em contrário da assembleia geral, no prazo de 60 dias da data em que for declarado e, em qualquer caso, dentro do exercício social (art. 205, § 3°).

28.11 Destinação do lucro remanescente

De acordo com a Lei n° 6.404/76, art. 202, § 6°, os lucros não destinados nos termos dos arts. 193 a 197 devem ser distribuídos como dividendos. As destinações previstas nos artigos citados são:

1 - reserva legal (art. 193);
2 - reservas estatutárias (art. 194);
3 - reservas para contingências (art. 195);
4 - reserva de incentivos fiscais (art. 195-A);
5 - retenção de lucros (art. 196);
6 - reserva de lucros a realizar (art. 197).

A companhia não pode reter os lucros para os quais não haja destinação específica. Portanto, é vedado manter na conta Lucros Acumulados os lucros sem destinação. Após a constituição das reservas de lucros e do cálculo do dividendo mínimo obrigatório, se houver lucro remanescente, ele deverá ser distribuído como dividendo complementar.

No caso das companhias abertas, a Instrução CVM n° 59/86 já determinava que fosse adotado esse procedimento.

A partir da Lei n° 10.303/01, as companhias fechadas também estão obrigadas a distribuir o lucro remanescente.

Questões comentadas

01. A diretoria de uma sociedade anônima resolveu, *ad referendum* da assembleia geral, distribuir aos seus acionistas, na forma de dividendos, todo o lucro auferido no exercício. Essa decisão da diretoria fez aumentar a(o)

a) participação dos acionistas no capital da sociedade.
b) patrimônio líquido da companhia.
c) passivo circulante.
d) passivo não circulante.
e) saldo da conta de Lucros Acumulados.

A distribuição de dividendos representa a proposta de dividendos, ou seja, o registro dos dividendos a pagar:

D - Lucros Acumulados (↓ PL)
C - Dividendos a Pagar (↑ PC)

02. (ACE/Esaf) A empresa DMO Comércio S/A tinha Lucros Acumulados com saldo anterior de R$ 80.000,00, quando contabilizou a apuração do resultado do exercício, chegando a um lucro final do exercício de R$ 120.000,00.

Na demonstração de lucros ou prejuízos acumulados foi listada a distribuição do lucro na forma seguinte:

Reserva legal de 5%.

Reserva estatutária de 10%.

Reserva para contingências de R$ 15.000,00.

Reversão de reservas de R$ 4.000,00 sendo metade de contingências e metade estatutárias.

Dividendo mínimo obrigatório de 25% conforme os estatutos.

Com base nas informações acima, quando da elaboração da referida demonstração, vamos encontrar o dividendo mínimo obrigatório, calculado segundo a legislação atual, no valor de:

a) R$ 22.250,00.
b) R$ 22.750,00.
c) R$ 25.250,00.
d) R$ 25.750,00.
e) R$ 39.750,00.

De acordo com a Lei n° 6.404/76, art. 202, a reserva estatutária e sua reversão não afetam o cálculo do dividendo mínimo obrigatório.

Lucro líquido do exercício	120.000,00
Reserva legal (120.000 x 5%)	(6.000,00)
Reserva para contingências	(15.000,00)
Reversão da reserva p/ contingências	2.000,00
	101.000,00
	x 25%
Dividendo mínimo obrigatório	25.250,00

03. (ICMS-PI/Esaf) A empresa Red Blue S/A transferiu o lucro do exercício com o seguinte lançamento:

Resultado do Exercício
a Lucros Acumulados
Valor do lucro líquido que se transfere p/ balanço R$ 480.000,00

Após este lançamento, a empresa destinou R$ 40.000,00 para constituir reserva legal e mais R$ 40.000,00 para reservas estatutárias.

Deste modo, o dividendo mínimo obrigatório, calculado com fulcro no lucro líquido do exercício, deverá ser de

a) R$ 220.000,00, se o estatuto, antes omisso, fixar o percentual mínimo permitido.
b) R$ 200.000,00, se o estatuto for omisso quanto ao percentual.
c) R$ 110.000,00, se o estatuto, antes omisso, fixar o percentual mínimo permitido.
d) R$ 110.000,00, se o estatuto for omisso quanto ao percentual.
e) R$ 100.000,00, baseado no estatuto, que é livre para fixar qualquer percentual.

Neste caso a base de cálculo dos dividendos é a seguinte:

Lucro líquido do exercício	480.000,00
Reserva legal	(40.000,00)
Base de cálculo dos dividendos	440.000,00

As reservas estatutárias não afetam a base do dividendo mínimo obrigatório.

De acordo com a Lei n° 6.404/76, art. 202, § 2°, quando o estatuto for omisso e a assembleia geral deliberar alterá-lo para introduzir norma sobre a matéria, o dividendo obrigatório não poderá ser inferior a 25% do lucro líquido ajustado. Aplicando esse dispositivo legal ao problema, temos:

Base de cálculo dos dividendos	440.000,00
	x 25%
Dividendo mínimo obrigatório	110.000,00

04. (AFTN/Esaf) Como os estatutos sociais da Empre S/A não previam um percentual para dividendos, foi ela compelida pela Lei nº 6.404/76 a destinar 50% do seu lucro líquido do ano passado para esse fim.

Tentando evitar percentagem tão alta de distribuição, os acionistas reuniram-se em assembleia geral e fixaram nos estatutos a percentagem mínima permitida na lei para previsão estatutária.

No presente exercício a Empre S/A apurou um lucro, ajustado nos termos do art. 202 da referida Lei nº 6.404/76, no valor de R$ 800.000,00, e deverá distribuir o mínimo fixado nos estatutos, que, no caso, alcança o valor de

a) **R$ 80.000,00.**
b) **R$ 320.000,00.**
c) **R$ 200.000,00.**
d) **R$ 160.000,00.**
e) **R$ 400.000,00.**

De acordo com a Lei nº 6.404/76, art. 202, § 2°, quando o estatuto for omisso e a assembleia geral resolver alterá-lo para introduzir norma sobre a matéria, o dividendo obrigatório não poderá ser inferior a 25% do lucro líquido ajustado.

No caso em questão, o estatuto era omisso a respeito do cálculo. Portanto, a alteração estatutária deve observar o mínimo de 25% do lucro líquido ajustado:

800.000,00 x 25% = 200.000,00

05. (AFRF/Esaf) A empresa Agro & Pecuária S/A apurou no exercício um lucro líquido de R$ 140.000,00. Não havendo prejuízos anteriores a amortizar, a contabilidade providenciou o registro da seguinte destinação:

Participações estatutárias	**R$ 7.000,00**
Reservas estatutárias	**R$ 8.000,00**
Reserva legal	**R$ 9.000,00**
Reserva para contingências	**R$ 10.000,00**
Reversão de reserva p/ contingências	**R$ 2.000,00**
Reversão de reservas estatutárias	**R$ 1.000,00**

Após a constituição e a reversão das reservas acima, o contador deve contabilizar o dividendo mínimo obrigatório de 30% sobre o lucro, conforme previsto nos estatutos. Isso provocará um aumento do passivo no valor de

a) **R$ 32.700,00.**
b) **R$ 34.800,00.**
c) **R$ 37.200,00.**
d) **R$ 37.500,00.**
e) **R$ 37.800,00.**

Há alguns equívocos no enunciado: as participações não são destinações do lucro, mas despesas do exercício, e *lucro líquido do exercício* é o resultado depois de deduzidas as participações (Lei n° 6.404/76, art. 191).

Lucro antes das participações	140.000,00
Participações estatutárias	(7.000,00)
Lucro líquido do exercício	133.000,00
Reserva legal	(9.000,00)
Reserva para contingências	(10.000,00)
Reversão de reserva p/ contingências	2.000,00
Base de cálculo do dividendo mínimo obrigatório	116.000,00
Percentual previsto no estatuto	x 30%
Dividendo mínimo obrigatório	34.800,00

Conforme a Lei n° 6.404/76, arts. 198 e 202, as reservas estatutárias e suas reversões não afetam o cálculo do dividendo mínimo obrigatório.

06. (AFRF/Esaf/2003) Fomos chamados a calcular os dividendos a distribuir, no segundo semestre, da empresa Rentábil.

A empresa é uma sociedade anônima e os seus estatutos determinam que os dividendos devem ser o mínimo obrigatório de acordo com a lei, mas não estabelecem o valor percentual sobre o lucro líquido.

Os valores que encontramos para montar a base de cálculo foram: reserva estatutária de R$ 6.500,00, participação de administradores no lucro de R$ 7.000,00, participação de empregados no lucro de R$ 8.000,00, provisão para o Imposto de Renda e CSLL de R$ 95.000,00 e lucro líquido, antes do Imposto de Renda, de R$ 180.000,00.

Ficamos com o encargo de calcular o valor da reserva legal e do dividendo mínimo obrigatório.

Feitos os cálculos corretamente, podemos afirmar com certeza que o dividendo será no valor de

a) **R$ 15.000,00.**
b) **R$ 16.625,00.**
c) **R$ 30.000,00.**
d) **R$ 33.250,00.**
e) **R$ 35.000,00.**

Lucro líquido antes do IR	180.000,00
Provisão para IR e CSLL	(95.000,00)
Participação de empregados	(8.000,00)
Participação de administradores	(7.000,00)
Lucro líquido do exercício	70.000,00

Cálculo do dividendo:

Lucro líquido do exercício	70.000,00
Reserva legal do exercício (5%)	(3.500,00)
Base de cálculo do dividendo	66.500,00
Percentual do dividendo – estatuto omisso	x 50%
Dividendo mínimo obrigatório	33.250,00

Em caso de omissão do estatuto quanto ao critério para cálculo, a Lei n° 6.404/76, art. 202, estabelece que os acionistas têm direito de receber como dividendo obrigatório, em cada exercício, metade do lucro líquido do exercício ajustado nos termos do mesmo artigo.

07. (AFC-CGU/Esaf/2004/Adaptada) Em 31 de dezembro de 2003, após contabilizar o encerramento das contas de receitas e de despesas, a empresa constatou a existência de R$ 150.000,00 de lucro líquido do exercício antes do Imposto de Renda, da CSLL e das participações.

A distribuição do lucro promovida em seguida contemplou:

- **participação de administradores de 10% do lucro;**
- **participação de empregados de R$ 10.000,00;**
- **provisão para Imposto de Renda e CSLL de R$ 40.000,00;**
- **constituição de reserva legal de 5% sobre o lucro;**
- **constituição de reserva estatutária de 10% sobre o lucro;**
- **dividendo mínimo obrigatório de 30% do lucro ajustado para este fim.**

Promovendo-se corretamente o cálculo e a contabilização acima indicados, a conta Dividendos a Pagar, cujo saldo era zero, aparecerá no balanço patrimonial com saldo de

a) R$ 22.950,00.
b) R$ 25.650,00.
c) R$ 27.000,00.
d) R$ 30.000,00.
e) R$ 33.000,00.

Lucro antes do IR e da CSLL	150.000,00
IR e CSLL	(40.000,00)
Lucro antes das participações	110.000,00
Participação de empregados	(10.000,00)
Participação de administradores: [(110.000 – 10.000) 10%]	(10.000,00)
Lucro líquido do exercício	90.000,00
Reserva legal do exercício (90.000 x 5%)	(4.500,00)
Base de cálculo do dividendo	85.500,00
Percentual do dividendo mínimo obrigatório previsto	x 30%
Dividendo mínimo obrigatório	25.650,00

Contabilização:

D - Lucros Acumulados
C - Dividendos a Pagar 25.650,00

08. (Auditor-TCM-CE/FCC/2006) A Lei das Sociedades por Ações estabelece que, caso o estatuto da companhia seja omisso quanto ao valor dos lucros a serem distribuídos aos acionistas, o dividendo mínimo obrigatório corresponderá a um determinado percentual sobre o lucro líquido do exercício diminuído das importâncias destinadas à constituição da reserva legal e da reserva para contingências e acrescido da reversão da reserva de contingências formada em exercícios anteriores. O percentual definido pela lei é de

a) 10%.
b) 20%.
c) 25%.
d) 40%.
e) 50%.

A princípio, os acionistas têm o direito de receber como dividendo mínimo obrigatório, em cada exercício, a parcela dos lucros estabelecida no estatuto. Todavia, a Lei n° 6.404/76, art. 202, I, estabelece que, se houver omissão estatutária, os acionistas têm o direito de receber como dividendo mínimo obrigatório, em cada exercício, metade do lucro líquido do exercício ajustado da seguinte forma:

Lucro líquido do exercício
(–) importância destinada à constituição da reserva legal
(–) importância destinada à formação da reserva para contingências
+ reversão de reserva para contingências formada em exercícios anteriores

Gabarito

01 - C
02 - C
03 - C
04 - C
05 - B
06 - D
07 - B
08 - E

Capítulo 29

Demonstração das mutações do patrimônio líquido

29.1 Aspectos legais

Nos termos da Lei das S/A, a demonstração dos lucros ou prejuízos acumulados poderá ser incluída na demonstração das mutações do patrimônio líquido, se esta for elaborada e publicada pela companhia (art. 186, § 2°). Assim, a Lei n° 6.404/76 faculta a elaboração e publicação da DMPL. Todavia, o art. 177, § 3°, da mesma lei fixa que as demonstrações financeiras das companhias abertas devem observar as normas expedidas pela CVM. Amparada nesta disposição legal, a autarquia federal determina que as companhias abertas devem elaborar e publicar a DMPL. As Normas Internacionais de Contabilidade (CPC 26) também exigem essa demonstração.

A DMPL expõe as variações ocorridas, durante o exercício, em todas as contas do patrimônio líquido, inclusive na conta Lucros ou Prejuízos Acumulados, sendo mais abrangente que a DLPA. Não é correto afirmar que esta pode ser substituída por aquela. Na verdade, a Lei das S.A. determina que a DLPA poderá ser incluída na DMPL. Isso significa que a primeira, obrigatoriamente, deve ser apresentada, seja de forma isolada, seja como parte integrante da segunda, em uma das colunas desta.

A título de exemplo, a DMPL pode ter esta estrutura:

Descrição das Mutações	Capital Realizado	Reservas de Capital	Reservas de Reavaliação	Reservas de Lucros	Lucros Acumulados	Ações em Tesouraria	Total do PL
Saldos em 31.12.X1	1.000	200	50	10	–	(10)	1.250
Aumento de Capital:							
– mediante novas subscrições	500						500
– com lucros e reservas	–	–	–	–	–	–	–
Lucro Líquido do Exercício	–	–	–	–	600		600
Proposta de Destinação dos Lucros:							
– Transferências para Reservas:							
legal	–	–	–	30	(30)	–	–
estatutárias	–	–	–	20	(20)	–	–
para contingências	–	–	–	50	(50)	–	–
para plano de expansão	–	–	–	200	(200)	–	–
de lucros a realizar	–	–	–	110	(110)	–	–
– Juros a pagar sobre o capital próprio	–	–	–	–	(40)		(40)
– Dividendos a pagar					(170)		(170)
Reversões de Reservas:							
– para contingências	–	–	–	(10)	10	–	–
– de lucros a realizar	–	–	–	–	–	–	–
Parcela realizada da reserva de reavaliação	–		(10)		10		
Ajustes de Exercícios Anteriores:							
– mudança de critério contábil	–	–	–	–	–	–	–
– retificação de erro de exercício anterior	–	–	–	–	–	–	–
Saldos em 31.12.X2	1.500	200	40	410	–	(10)	2.140

Essa demonstração deve indicar o montante do dividendo por ação do capital social, discriminando a parcela de dividendo das ações ordinárias e preferenciais, inclusive por classe de ações, se for o caso. Já o lucro ou prejuízo líquido por ação é apresentado na demonstração do resultado do exercício.

Questões comentadas

01. (AFPS/Esaf) São evidenciados na demonstração das mutações patrimoniais os montantes:

a) da retificação de erros de exercícios anteriores e dos efeitos da equivalência patrimonial.
b) dos efeitos da mudança de critérios contábeis e do ágio na emissão de ações.
c) das amortizações do ágio na emissão de ações e do valor das ações preferenciais em tesouraria.
d) de ganhos com investimentos em controladas e das reservas para retenção de lucro para expansão.
e) das subvenções para investimentos em regiões em desenvolvimento e do lucro líquido por ação.

Os efeitos da mudança de critérios contábeis são indicados como ajustes de exercícios anteriores, que afetam a conta Lucros ou Prejuízos Acumulados. O ágio na emissão de ações é reserva de capital.

02. (AFPS/Esaf/Adaptada) São contas integrantes do patrimônio líquido:

a) Ágio na Emissão de Ações para Conversão de Debêntures e Produto da Alienação de Bônus de Subscrição.
b) Subvenção para Investimentos e Retenções Contratuais.
c) Debêntures Conversíveis em Ações e Alienação de Partes Beneficiárias.
d) Ágio na Emissão de Quotas e Reserva e Deságio Líquido dos Investimentos.
e) Provisão para Participação de Partes Beneficiárias e Ações em Tesouraria.

A alternativa A apresenta duas espécies de reservas de capital. Retenções Contratuais, Debêntures Conversíveis em Ações e Provisão para Participação de PB são contas do PC/PNC. Deságio Líquido dos Investimentos é conta retificadora do ativo não circulante investimentos.

03. (TCE-ES/Esaf) Pelas disposições da Lei nº 6.404/76 sobre demonstrações financeiras, podemos perceber que:

a) a demonstração de lucros ou prejuízos acumulados, quando devidamente elaborada, substitui a demonstração das mutações do patrimônio líquido.
b) o balanço patrimonial deve apresentar, já devidamente contabilizada, a proposta dos órgãos da administração para distribuição do lucro líquido do exercício.

c) a demonstração do resultado do exercício deve apresentar, expresso em reais, o valor dos dividendos distribuídos para cada uma das ações do capital social.

d) a demonstração das origens e aplicações de recursos apresenta, discriminadamente, todas as origens de recursos e respectivas aplicações feitas durante o exercício do patrimônio da entidade econômico-administrativa.

e) as demonstrações financeiras de empresas do mesmo ramo podem ser consolidadas, desde que uma participe do capital social da outra.

A DLPA deve indicar o montante do dividendo por ação do capital social e pode ser incluída na DMPL. Já a DRE deve indicar o lucro ou prejuízo líquido por ação do capital social. A proposta de destinação dos lucros é feita pela administração, no pressuposto de sua aprovação pela assembleia geral ordinária.

04. (Analista Judiciário/TRT-20ª/FCC/2006) Evidenciará a distribuição do resultado apurado no exercício a demonstração contábil:

a) do fluxo do caixa.

b) do balanço patrimonial.

c) de resultado do exercício.

d) das mutações do patrimônio líquido.

e) de origens e aplicações.

A distribuição do resultado se dá na forma de reservas e dividendos, que são evidenciados na demonstração dos lucros ou prejuízos acumulados ou na demonstração das mutações do patrimônio líquido. A demonstração do resultado expõe os elementos formadores do rédito (receitas e despesas), de acordo com o princípio da competência, e não sua distribuição.

05. (Analista Judiciário/TRT-20ª/FCC/2006/Adaptada) São classificáveis como patrimônio líquido

a) o capital de giro e o capital subscrito.

b) o ágio na emissão de ações e o produto da alienação de bônus de subscrição.

c) as debêntures conversíveis em ações.

d) as ações em tesouraria e receitas diferidas.

e) os dividendos propostos e as retenções contratuais.

Capital de giro é o ativo circulante. Capital subscrito é o capital social.

O ágio na emissão de ações e o produto da alienação de bônus de subscrição são reservas de capital.

As debêntures de emissão de terceiros, conversíveis ou não em ações, adquiridas pela companhia são classificadas no ativo circulante/não circulante e as de emissão própria, no passivo exigível.

As ações em tesouraria são indicadas em conta retificadora do patrimônio líquido.

Os dividendos propostos (dividendos a pagar) e as retenções contratuais são do passivo circulante.

06. (Auditor/TCE-CE/FCC/2006) Em relação às demonstrações contábeis, é correto afirmar:

a) a demonstração das mutações patrimoniais mostra a variação da posição financeira da entidade no curto prazo.

b) a demonstração de lucros ou prejuízos acumulados pode ser substituída, com vantagens, pela demonstração de origens e aplicações de recursos.

c) no balanço patrimonial, a Reserva de Ágio na Emissão de Ações é uma conta classificada no patrimônio líquido como reserva de capital.

d) o cálculo do valor dos dividendos a pagar por ação é evidenciado na demonstração de resultado do exercício.

e) no balanço patrimonial, as contas do ativo são apresentadas em grau crescente de liquidez e as do passivo, em grau crescente de exigibilidade.

A DMPL tem a função de expor as modificações ocorridas durante o exercício nas contas que compõem o patrimônio líquido.

A demonstração de lucros ou prejuízos evidencia a movimentação da conta do patrimônio líquido denominada Lucros ou Prejuízos Acumulados, enquanto a demonstração das origens e aplicações de recursos expõe as variações ocorridas no capital circulante líquido. Uma não pode substituir a outra.

O dividendo a pagar é apresentado na demonstração dos lucros ou prejuízos acumulados ou na demonstração das mutações do patrimônio líquido. O lucro por ação é que aparece na demonstração do resultado do exercício.

No balanço as contas do ativo são expostas em ordem decrescente de grau de liquidez e as do passivo, em ordem decrescente de grau de exigibilidade.

07. (ISS-SP/FCC/2007/Adaptada) É transação evidenciada na demonstração das mutações do patrimônio líquido:

a) alienação de bens do ativo não circulante com resultado nulo.

b) compra de bens do ativo imobilizado financiada por empréstimo a longo prazo.

c) constituição de reserva de reavaliação de bens imóveis.

d) empréstimos efetuados a empresas coligadas ou controladas.

e) aquisição de investimentos permanentes com pagamento de ágio.

A DMPL expõe as variações ocorridas, durante o exercício, em todas as contas do patrimônio líquido, inclusive na reserva de reavaliação de bens imóveis (extinta pela Lei n° 11.638/07). As demais opções não afetam o patrimônio líquido.

Gabarito

01 - B	02 - A	03 - B	04 - D	05 - B	06 - C	07 - C

Capítulo 30

Demonstração dos fluxos de caixa

30.1 Conceitos

Obrigatória para todas as companhias abertas e para as fechadas com patrimônio líquido, na data do balanço, igual ou superior a R$ 2 milhões, a demonstração dos fluxos de caixa evidencia as modificações ocorridas nas disponibilidades da companhia, em um determinado exercício, por meio da exposição dos fluxos de recebimentos e pagamentos (método direto) ou de forma indireta (método indireto ou da reconciliação).

A DFC apresenta informações relevantes para o público interessado em avaliar a capacidade da empresa de gerar disponibilidades (caixa e equivalentes de caixa), bem como em identificar suas necessidades de utilização desses recursos. Tais elementos também podem ser úteis quando se quer avaliar uma sociedade com base no valor presente de seu fluxo de caixa.

Outro aspecto relevante da análise dos fluxos de caixa reside no fato de que a geração de lucros não garante a sobrevivência de uma empresa, se não for conjugada com a capacidade de honrar seus compromissos em dia. Atrasar pagamentos pode causar a perda do crédito no mercado e inviabilizar a continuidade do negócio.

Para fins da DFC, "Caixa" compreende numerário em espécie e depósitos bancários de livre movimentação (Bancos Conta Movimento).

Além do Caixa, a DFC também trata das disponibilidades denominadas *equivalentes de caixa*, que são aplicações financeiras de curto prazo, de alta liquidez, prontamente conversíveis em caixa, sujeitas a um insignificante risco de mudança de valor.

Portanto, além das modificações ocorridas no saldo da conta Caixa, a DFC deve evidenciar as alterações sofridas pelas demais disponibilidades, inclusive a conta corrente de livre movimentação e os investimentos de elevada liquidez.

Conforme a Lei nº 11.638/07 e as Normas Internacionais de Contabilidade (CPC 03), a demonstração dos fluxos de caixa deve indicar, pelo menos, as alterações ocorridas, durante o exercício, no saldo de caixa e equivalentes de caixa, segregando essas alterações em, no mínimo, três fluxos:

1 - das operações;
2 - dos financiamentos; e
3 - dos investimentos.

Fluxos de caixa são as entradas e saídas de disponibilidades, ou seja, de caixa e equivalentes de caixa.

Atividades operacionais são as principais operações geradoras de receita da empresa (vendas e prestações de serviço, por exemplo), assim como outras que não se encaixem como atividades de investimento ou financiamento. Eis algumas hipóteses que provocam entradas e saídas de caixa e equivalentes de caixa classificadas entre os fluxos operacionais:

1 - recebimentos pela venda de mercadorias e pela prestação de serviços;
2 - recebimentos decorrentes de *royalties*, honorários, comissões e outras receitas;
3 - pagamentos a fornecedores de mercadorias e serviços;
4 - pagamentos a empregados ou por conta de empregados;
5 - pagamentos ou restituições de impostos sobre a renda, a menos que possam ser especificamente identificados com as atividades de financiamento ou de investimento; e
6 - recebimentos e pagamentos relacionados a contratos de intermediação.

Atividades de financiamento são aquelas que resultam em alteração no capital próprio (principalmente aumentos e diminuições do capital social) e em endividamento da entidade (aumentos e diminuições do passivo exigível não classificados como fluxos operacionais). São exemplos:

1 - recebimentos pela emissão de ações ou outros instrumentos de capital;
2 - pagamentos a investidores para adquirir ou resgatar ações da empresa;
3 - recebimentos provenientes da emissão de debêntures, empréstimos, títulos e valores, hipotecas e outros empréstimos a curto e longo prazos;
4 - amortização de empréstimos a pagar; e
5 - pagamentos, pelo arrendatário, para a redução do passivo relativo a um arrendamento mercantil (*leasing*) financeiro.

Os fluxos de caixa da DFC (das operações, dos financiamentos e dos investimentos) não incluem movimentos entre itens que constituem caixa ou equivalentes de caixa (porque estes não alteram o valor das disponibilidades), em virtude de estes serem parte da gestão financeira de uma entidade. Desse modo, depósitos bancários, por exemplo, não fazem parte dos fluxos de caixa indicados da DFC, pois movimentam apenas contas de disponibilidades.

Na classificação dos fluxos, devem-se levar em consideração as operações principais da sociedade. Numa empresa cuja atividade principal seja a negociação de títulos, por exemplo, os fluxos de caixa decorrentes da compra e venda de títulos negociáveis são classificados entre as atividades operacionais, não como fluxos de investimentos. De forma idêntica, uma instituição financeira classifica os empréstimos e financiamentos que concede entre os fluxos operacionais, não como atividades de financiamento.

As alienações de bens do ativo imobilizado e do intangível podem resultar em ganho ou perda de capital, incluídos na apuração do resultado. Todavia, os fluxos de caixa relativos a tais transações são provenientes de atividades de investimento. Portanto, quando da apresentação das atividades operacionais pelo método indireto, os lucros ou prejuízos na alienação de bens do imobilizado e intangível devem ser eliminados do resultado e classificados como atividades de investimento.

Atividades de investimento são as relativas à aquisição e alienação de ativos de longo prazo e investimentos não incluídos nos equivalentes de caixa. São exemplos:

1 - desembolsos para aquisição de ativos imobilizados, intangíveis e outros ativos de longo prazo. Esses desembolsos incluem os custos de desenvolvimento ativados e ativos imobilizados de construção própria;

2 - recebimentos resultantes da venda de ativos imobilizados, intangíveis e outros ativos de longo prazo;

3 - desembolsos para aquisição de ações ou instrumentos de dívida de outras entidades e participações societárias em *joint ventures* (exceto desembolsos referentes a títulos considerados como equivalentes de caixa ou mantidos para negociação);

4 - recebimentos em caixa provenientes da venda de ações ou instrumentos de dívida de outras entidades e participações societárias em *joint ventures* (exceto recebimentos referentes aos títulos considerados como equivalentes de caixa e os mantidos para negociação);

5 - adiantamentos e empréstimos em dinheiro feitos a terceiros;

6 - recebimentos por liquidação de adiantamentos ou amortização de empréstimos feitos a terceiros;

7 - recebimentos e desembolsos por contratos de futuros, a termo, de opção e *swap*.

Os equivalentes de caixa são mantidos para atender a pagamentos de curto prazo, e não para investimento ou outras finalidades. Por isso, investimentos em ações de outras sociedades não fazem parte dos equivalentes de caixa (em geral são atividades de investimento), a menos que sejam, de fato, equivalentes de caixa, como por exemplo ações preferenciais adquiridas dentro de um período de até três meses de seu resgate.

30.2 Fluxos das operações

Os fluxos de caixa das atividades operacionais são basicamente derivados das principais atividades geradoras de resultado da empresa. Em regra, resultam das transações computadas na apuração do lucro ou prejuízo líquido. Devem englobar as atividades ligadas à produção e à entrega de bens e serviços, além das transações não definidas como atividades de investimento e financiamento.

As principais entradas e saídas de disponibilidades decorrentes das atividades operacionais são apresentadas a seguir.

Entradas:

1 - recebimentos das vendas à vista de bens, serviços e *royalties* e das contas a receber correspondentes, na hipótese de vendas a prazo;

2 - recebimentos de juros decorrentes de empréstimos e financiamentos concedidos ou de aplicações financeiras em geral; e recebimento de dividendos e juros sobre o capital próprio derivados de participação no capital de outras sociedades (veja item 30.7);

3 - outros recebimentos que não sejam originários de transações definidas como atividades de investimento ou financiamento, como por exemplo recebimentos decorrentes de sentenças judiciais e indenizações por sinistros, exceto as indenizações diretamente relacionadas a atividades de investimento ou financiamento.

Saídas:

1 - pagamentos a fornecedores de mercadorias, matérias-primas e outros insumos de produção;

2 - pagamentos a empregados e aos demais fornecedores de serviços;
3 - pagamentos de impostos, taxas, contribuições e multas aos governos federal, estaduais e municipais;
4 - pagamentos dos juros (despesas financeiras) dos empréstimos e financiamentos obtidos, e de dividendos e juros sobre o capital próprio (veja item 30.7). O pagamento do principal dos empréstimos e financiamentos obtidos deve ser apresentado entre as atividades de financiamento.

De um modo geral, os pagamentos de despesas operacionais devem figurar nesse grupo.

30.3 Fluxos de financiamentos

São as atividades ligadas a empréstimos e financiamentos obtidos e a recursos captados com acionistas da companhia. Incluem os recebimentos decorrentes de empréstimos e financiamentos obtidos e o pagamento do principal dessas operações. Nesse grupo, são apresentados os recursos recebidos dos acionistas ou sócios em realização de capital e o pagamento do seu eventual reembolso.

Entradas:

1 - recebimentos na alienação de ações emitidas (realização de capital em moeda);
2 - recebimentos de empréstimos e financiamentos obtidos, de curto e de longo prazo;
3 - recebimento de doações destinadas à aquisição, construção ou expansão da planta instalada, aí incluídos equipamentos e outros ativos de longa vida útil necessários à produção.

Saídas:

1 - pagamento a sócios, inclusive por resgate de ações de emissão da própria companhia;
2 - pagamento do principal de empréstimos e financiamentos obtidos (sobre os juros, veja item 30.7);
3 - pagamento do principal referente a dívidas contraídas na aquisição a prazo de investimentos permanentes, bens do imobilizado e intangível. Quando esses bens são adquiridos à vista, os pagamentos correspondentes são apresentados no grupo das atividades de investimento. Na aquisição a prazo, quando do pagamento, a classificação do desembolso é feita no grupo das atividades de financiamento;
4 - pagamento para redução de passivo relativo a arrendamento financeiro (locação + opção de compra).

As transações de financiamentos que não afetam o fluxo de caixa devem ser evidenciadas em notas explicativas. É o caso do aumento de capital em bens não numerários.

30.4 Fluxos de investimentos

Em regra, os fluxos das atividades de investimento estão relacionados aos aumentos e diminuições dos ativos de longo tempo de vida útil, utilizados na produção de bens e serviços. Esse grupo apresenta os desembolsos decorrentes de empréstimos e financiamentos concedidos e os recebimentos relativos a seu reembolso. Também fazem parte das atividades de investimento os desembolsos na aquisição de títulos e valores de outras sociedades, classificados no circulante (exceto os equivalentes de caixa), e no não circulante, além dos valores pagos na aquisição à vista de bens do imobilizado e intangível.

Entradas:

1 - recebimento do principal de empréstimos e financiamentos concedidos e recebimento derivado da cessão desses ativos a outras pessoas, excluídos os ativos financeiros classificados como equivalentes de caixa;
2 - recebimentos na alienação de títulos de investimentos;
3 - recebimentos na alienação de participações em outras sociedades;
4 - recebimentos na venda de imobilizado e de outros ativos fixos utilizados na produção de bens e serviços.

Saídas:

1 - desembolso dos empréstimos concedidos pela companhia e pagamento na aquisição de títulos de investimento de outras empresas;
2 - pagamento na aquisição de títulos patrimoniais de outras sociedades;
3 - pagamento, à vista ou em data próxima à compra, de imóveis, máquinas, equipamentos e outros ativos fixos utilizados na produção de bens e serviços;
4 - desembolso de caixa por contratos de futuros, a termo, de opção e *swap*, exceto quando os contratos forem destinados à intermediação ou os pagamentos forem classificados como atividades de financiamento.

Em se tratando de contrato de *hedge* de uma posição identificável, os fluxos de caixa são classificados do mesmo modo que os fluxos da posição que estiver sendo protegida, ou seja, não necessariamente como fluxos de investimentos.

30.5 Métodos de elaboração

Existem 2 métodos de elaboração da DFC:

1 - método direto;
2 - método indireto.

As diferenças entre os métodos direto e indireto limitam-se, exclusivamente, aos fluxos das atividades operacionais. Os fluxos das atividades de financiamento e de investimento são demonstrados de forma igual em ambos os métodos.

Segundo a CVM, a empresa deve divulgar os fluxos de caixa das atividades operacionais usando:

1 - o método direto, segundo o qual as principais classes de recebimentos brutos e desembolsos brutos são divulgadas; ou
2 - o método indireto, segundo o qual o lucro ou prejuízo líquido do exercício é ajustado pelos efeitos:
    a) das transações que não envolvem caixa;
    b) de quaisquer diferimentos ou outras apropriações por competência sobre recebimentos ou pagamentos operacionais passados ou futuros; e
    c) de itens de receita ou despesa associados com fluxos de caixa das atividades de investimento ou de financiamento.

30.5.1 Método direto

No método direto, a DFC é elaborada a partir da movimentação diretamente ocorrida nas disponibilidades. São apresentados todos os itens que tenham provocado entrada ou saída de disponibilidades, vale dizer, todos os pagamentos e recebimentos.

A CVM encoraja as empresas a divulgarem os fluxos de caixa decorrentes das atividades operacionais usando o método direto, que proporciona informações úteis para estimar futuros fluxos de caixa não disponíveis com o uso do método indireto. De acordo com o método direto, as informações sobre as principais classes de recebimentos brutos e de pagamentos brutos podem ser obtidas:

1 - dos registros contábeis da entidade; ou

2 - ajustando as vendas, os custos das vendas e outros itens da demonstração do resultado referentes a:
   - a) mudanças ocorridas no período nos estoques e nas contas operacionais a receber e a pagar;
   - b) outros itens que não envolvam caixa; e
   - c) outros itens cujos efeitos no caixa sejam fluxos de caixa decorrentes das atividades de financiamento e de investimento.

Eis um exemplo de DFC elaborada pelo método direto:

Fluxos das Atividades Operacionais		
Recebimentos de clientes	1.000	
Recebimentos de dividendos e juros	50	
Outros recebimentos provenientes das operações	70	
Pagamentos a fornecedores	(300)	
Pagamentos de despesas operacionais	(200)	
Pagamentos de despesas antecipadas	(30)	
Pagamentos de impostos e contribuições	(250)	
Outros pagamentos decorrentes das operações	(20)	320
Fluxos das Atividades de Financiamento		
Recebimentos por realização de capital em moeda	80	
Recebimentos de empréstimos e financiamentos obtidos	20	
Outros recebimentos de financiamentos	10	
Pagamento do principal de empréstimos e financiamentos obtidos	(90)	
Outros pagamentos decorrentes das atividades de financiamento	(30)	(10)
Fluxos das Atividades de Investimento		
Recebimento do principal de empréstimos concedidos	150	
Recebimentos do resgate de investimentos temporários	10	
Recebimentos da alienação de imobilizado e intangível	40	
Recebimentos da alienação de investimentos permanentes	120	
Desembolsos de empréstimos e financiamentos concedidos	(10)	
Pagamentos na aquisição à vista de investimentos permanentes	(40)	
Pagamentos na aquisição à vista de imobilizado e intangível	(80)	
Pagamentos na aquisição de investimentos temporários	(30)	160
Variação das disponibilidades no período		470

Saldo final das disponibilidades	1.820
Saldo inicial das disponibilidades	(1.350)
Variação das disponibilidades no período	470

30.5.1.1 Identificação de recebimentos e pagamentos

Por meio da análise, por exemplo, da movimentação da conta Clientes é possível identificar os valores recebidos de clientes (os valores apresentados a seguir servem apenas para ilustrar o problema):

	Clientes		
Saldo inicial	3.000	2.000	PDD
Vendas a prazo	15.000	*15.000*	Recebimentos de clientes
	1.000		

O crédito em PDD indica a baixa de duplicatas incobráveis.

Neste tipo de questão, é necessário que estejam disponíveis informações referentes a dois exercícios consecutivos.

De forma semelhante, a análise da movimentação da conta Fornecedores nos permite determinar os pagamentos feitos a fornecedores (os valores apresentados a seguir servem apenas para ilustrar o problema):

	Fornecedores		
		1.000	Saldo inicial
Pagamentos	*13.000*	14.000	Compras a prazo
		2.000	Saldo final

Essa análise pode ser estendida para as demais contas cujos saldos traduzam recebimentos ou pagamentos (salários, juros, seguros etc.).

30.5.2 Método indireto

Para se demonstrar as variações das disponibilidades pelo método indireto, a técnica aplicada na DFC é a de expor as transações que tiveram como contrapartida disponibilidades. Trata-se de um processo semelhante ao usado na elaboração da Doar, com vistas a evidenciar as variações no CCL. Em linhas gerais, o fluxo de caixa líquido das atividades operacionais é determinado pelo ajuste do lucro líquido ou prejuízo quanto aos efeitos de (grosso modo, o resultado é convertido de competência para caixa):

1 - mudanças ocorridas no período nos estoques e nas contas operacionais a receber e a pagar;

2 - itens que não afetam o caixa, tais como depreciação, provisões, impostos diferidos, variações cambiais não realizadas, resultado de equivalência patrimonial em investimentos e participação de minoritários, quando aplicável; e

3 - todos os outros itens cujos efeitos sobre o caixa sejam fluxos de caixa decorrentes das atividades de investimento ou de financiamento.

Também pelo método indireto, o fluxo de caixa líquido das atividades operacionais pode ser apresentado mostrando-se as receitas e despesas divulgadas na demonstração do resultado e as mudanças ocorridas no período nos estoques e nas contas operacionais a receber e a pagar.

Como na DFC devemos evidenciar o fluxo financeiro das atividades operacionais gerado pelo lucro ou prejuízo, são eliminadas do resultado, por adição ou exclusão, as receitas e despesas que não afetaram as disponibilidades ou que representam atividades de financiamento ou investimento; e são acrescidas ou diminuídas do lucro ou prejuízo líquido as disponibilidades geradas pelas atividades operacionais que não afetaram o resultado.

Desse modo, os ganhos e perdas na alienação de bens do ativo imobilizado que estejam embutidos no resultado do exercício devem ser eliminados das atividades operacionais e apresentados no grupo das atividades de investimento, como parte integrante do valor total recebido na alienação dos bens.

As contas do ativo circulante e do ativo não circulante no subgrupo realizável a longo prazo (Clientes, Estoque), relacionadas às atividades operacionais, que tiverem sofrido aumento durante o exercício devem ter os aumentos de saldos diminuídos do fluxo das atividades operacionais (sentido contrário). Logo, as contas desse gênero que tiverem sofrido diminuição durante o exercício devem ter as reduções de saldos somadas ao fluxo das atividades operacionais. Já as contas do passivo circulante e do passivo não circulante, relacionadas às atividades operacionais (Fornecedores, Juros a Pagar), que tiverem sofrido aumento durante o exercício devem ter os aumentos de saldos somados ao fluxo das atividades operacionais (mesmo sentido). Portanto, as contas do passivo exigível, relacionadas às atividades operacionais, que tiverem sofrido redução durante o exercício devem ter as reduções de saldos diminuídas do fluxo das atividades operacionais.

Eis a justificativa para os procedimentos citados neste último parágrafo:

Considere a análise a seguir, onde ACD = Ativo Circulante Disponibilidades, ACND = Ativo Circulante Não Disponibilidades (AC = ACD + ACND), ANC = Ativo Não Circulante e PCN = Passivo Não Circulante.

No balanço, aplica-se a equação:

$AC + ANC = PC + PNC + PL$

Substituindo AC por ACD + ACND:

$ACD + ACND + ANC = PC + PNC + PL$

Agora isolamos do lado esquerdo da igualdade o ACD:

$ACD = PC + PNC + PL - ACND - ANC$

Assim, comprovamos que os aumentos no PC, PNC e PL aumentam as disponibilidades (quando delas forem a contrapartida), enquanto os aumentos do ACND e ANC diminuem as disponibilidades.

Portanto:

↑ ACND = diminuição das disponibilidades
↓ ACND = aumento das disponibilidades
↑ ANC = diminuição das disponibilidades

↓ ANC = aumento das disponibilidades
↑ PC = aumento das disponibilidades
↓ PC = diminuição das disponibilidades
↑ PNC = aumento das disponibilidades
↓ PNC = diminuição das disponibilidades
↑ PL = aumento das disponibilidades
↓ PL = diminuição das disponibilidades

Em resumo, para as contas do ativo que não são disponibilidades, a variação é no sentido contrário ao das disponibilidades das quais são a contrapartida, enquanto as do passivo variam no mesmo sentido.

Consideremos que, no primeiro exercício de atividades de uma determinada companhia, tenham ocorrido os seguintes fatos:

- realização do capital em dinheiro, 1.000;
- compra à vista de móveis e utensílios, 50;
- compra a prazo de mercadorias, 100;
- compra à vista de mercadorias, 150;
- aquisição à vista de participações permanentes, 60;
- venda a prazo, por 120, de mercadorias cujo custo foi de 80;
- venda à vista, por 240, de mercadorias cujo custo foi de 160;
- pagamento dos salários do período, 70;
- obtenção de empréstimo bancário de longo prazo, 200;
- pagamento de parte da dívida com os fornecedores de mercadorias, 40;
- recebimento de parte dos créditos com clientes por venda a prazo, 60;
- registro da depreciação dos móveis e utensílios, 5.

Após os lançamentos, teríamos o seguinte balancete de verificação:

Caixa e Bancos	1.130	
Capital		1.000
Móveis e Utensílios	50	
Mercadorias	10	
Fornecedores		60
Participações Permanentes	60	
Clientes	60	
Vendas		360
CMV	240	
Salários	70	
Empréstimos Bancários		200
Depreciação	5	
Depreciação Acumulada		5
Total	1.625	1.625

Demonstração do resultado do exercício:

Vendas	360
CMV	(240)
Lucro bruto	120
Salários	(70)
Depreciação	(5)
Lucro líquido do exercício	45

Eis a demonstração dos fluxos de caixa elaborada pelo método indireto:

Fluxos das Atividades Operacionais

Lucro líquido do exercício	45
+ Depreciação	5
Origens geradas pelas operações	50
(–) Aumentos do ativo circulante	
Clientes	(60)
Mercadorias	(10)
+ Aumentos do passivo circulante	
Fornecedores	60
Disponibilidades geradas pelas operações	40

Fluxos das Atividades de Financiamento

Realização de capital em moeda	1.000
Recebimento de empréstimos	200
	1.200

Fluxos das Atividades de Investimento

Aquisição à vista de bens do imobilizado	(50)
Aquisição à vista de investimentos permanentes	(60)
	(110)
Saldo final das disponibilidades	1.130
Saldo inicial das disponibilidades	(–)
Variação das disponibilidades no período	1.130

Se a demonstração dos fluxos de caixa fosse elaborada com base no método direto, teríamos o seguinte:

Fluxos das Atividades Operacionais

Recebimentos de clientes	300
Pagamentos a fornecedores	(190)
Pagamentos de despesas operacionais – salários	(70)
Disponibilidades geradas pelas operações	40

Fluxos das Atividades de Financiamento

Realização de capital em moeda	1.000
Recebimento de empréstimos	200
	1.200

Fluxos das Atividades de Investimento

Aquisição à vista de bens do imobilizado	(50)
Aquisição à vista de investimentos permanentes	(60)
	(110)

Saldo final das disponibilidades	1.130
Saldo inicial das disponibilidades	(–)
Variação das disponibilidades no período	1.130

Os recebimentos de clientes e os pagamentos a fornecedores são relativos às vendas e compras à vista e às parcelas já recebidas e pagas das vendas e compras a prazo.

30.6 Fluxos de caixa em moeda estrangeira

Os fluxos de caixa decorrentes de transações em moeda estrangeira devem ser registrados em moeda nacional, convertendo-se o montante em moeda estrangeira à taxa cambial na data de cada fluxo de caixa (recebimento ou pagamento).

30.7 Juros e dividendos

Em instituições financeiras, os juros pagos e recebidos e os dividendos e juros sobre o capital próprio pagos e recebidos são classificados como fluxos operacionais. Entretanto, não há consenso sobre a sua classificação em outras entidades. Por isso, os pagamentos e recebimentos de juros e de dividendos e juros sobre o capital próprio podem ser classificados como fluxos operacionais, porque entram na determinação do lucro ou prejuízo líquido, ou, alternativamente, como fluxos de financiamentos e de investimentos, pelos motivos expostos neste quadro:

Pagamentos de juros por empréstimos e financiamentos bancários obtidos	Fluxos de financiamentos, pois são gastos necessários à obtenção de recursos financeiros
Pagamentos de dividendos e juros sobre o capital próprio	Fluxos de financiamentos, pois são gastos com a obtenção de recursos com os sócios
Recebimentos de juros provenientes de empréstimos e financiamentos concedidos	Fluxos de investimentos, porque são remuneração de investimentos financeiros
Recebimentos de dividendos e juros sobre o capital próprio	Fluxos de investimentos, porque são renda de investimentos em outras sociedades

30.8 Imposto de Renda e contribuição social sobre o lucro líquido

Os pagamentos relativos ao Imposto de Renda e contribuição social sobre o lucro líquido devem ser apresentados separadamente como fluxos de caixa das atividades operacionais, a menos que possam ser especificamente relacionados com atividades de financiamento e de investimento (Por exemplo, o pagamento de IR na venda de um investimento não circulante pode ser identificado como fluxo de investimentos).

30.9 Transações que não envolvem caixa ou equivalentes de caixa

Algumas atividades de investimento e de financiamento não afetam diretamente os fluxos de caixa, embora alterem a estrutura de capital e de ativos de uma empresa, como por exemplo:

1 - a aquisição de ativos com assunção direta do respectivo passivo ou por meio de um arrendamento financeiro;
2 - a aquisição de uma entidade por meio de emissão de ações; e
3 - a conversão de dívida em capital.

Essas atividades não devem ser incluídas na DFC.

Exercícios

Assinale se as afirmativas apresentadas a seguir são verdadeiras ou falsas.

1 - A DFC é obrigatória para todas as companhias abertas.
2 - A DFC é obrigatória para todas as companhias fechadas.
3 - A DFC é facultativa para todas as companhias abertas com patrimônio líquido, na data do balanço, inferior a R$ 2 milhões.
4 - A DFC é obrigatória para todas as companhias fechadas com patrimônio líquido, na data do balanço, igual ou superior a R$ 2 milhões.
5 - A demonstração dos fluxos de caixa, como seu nome já indica, evidencia as modificações ocorridas exclusivamente na conta Caixa.
6 - A demonstração dos fluxos de caixa evidencia as modificações ocorridas nas disponibilidades da companhia.
7 - Para fins da DFC, "Caixa" compreende numerário em espécie e depósitos bancários de livre movimentação.
8 - Além das modificações ocorridas no saldo da conta Caixa, a DFC deve evidenciar as alterações sofridas pelas demais disponibilidades, inclusive a conta corrente; mas não deve incluir investimentos, ainda que tenham elevada liquidez.
9 - A DFC apresenta informações relevantes para o público interessado em avaliar a capacidade da empresa de gerar disponibilidades, bem como em identificar suas necessidades de utilização desses recursos.
10 - A DFC pode ser útil na avaliação de sociedade com base no valor presente de seu fluxo de caixa.
11 - Fluxos de caixa são as entradas e saídas de caixa e equivalentes de caixa.
12 - Equivalentes de caixa são aplicações financeiras de curto prazo de alta liquidez, imediatamente conversíveis em caixa e que estão sujeitas a um insignificante risco de mudança de valor.
13 - O saldo da conta Caixa é computado como equivalentes de caixa.
14 - A demonstração dos fluxos de caixa deve indicar, pelo menos, as alterações ocorridas, durante o exercício, no saldo de caixa e equivalentes de caixa, segregando essas alterações em, no mínimo, três fluxos: das operações, dos financiamentos e dos investimentos.
15 - Atividades operacionais são as principais operações geradoras de receita da empresa, inclusive a alienação de bens do imobilizado.
16 - São fluxos operacionais os recebimentos pela venda de mercadorias e pela prestação de serviços.

17 - São fluxos de financiamentos os pagamentos a fornecedores de mercadorias e serviços.

18 - São fluxos operacionais os pagamentos de salários a empregados.

19 - *São fluxos de investimentos as aplicações de liquidez imediata.*

20 - Atividades de investimento são as relativas à aquisição e alienação de ativos de longo prazo e investimentos não incluídos nos equivalentes de caixa.

21 - São fluxos de investimentos os desembolsos para aquisição de ativos imobilizados, intangíveis e outros ativos de longo prazo.

22 - *São fluxos de financiamentos os recebimentos resultantes da venda de ativos* imobilizados, intangíveis e outros ativos de longo prazo.

23 - São fluxos de investimentos os desembolsos para aquisição de ações ou instrumentos de dívida de outras entidades e participações societárias em *joint ventures.*

24 - São fluxos de financiamentos os adiantamentos e empréstimos em dinheiro feitos a terceiros.

25 - Os recebimentos provenientes de aumentos de capital mediante emissão de novas ações são classificados como fluxos de financiamentos.

26 - Os recebimentos provenientes da emissão de debêntures são fluxos de investimentos.

27 - Aquisições de ações de outras sociedades são atividades de investimento.

28 - Os fluxos de caixa da DFC não incluem movimentos entre itens que constituem caixa ou equivalentes de caixa.

29 - Depósitos bancários não integram os fluxos de caixa indicados da DFC.

30 - Numa empresa cuja atividade principal seja a negociação de títulos, os fluxos *de caixa decorrentes da compra e venda de títulos negociáveis* são classificados entre as atividades operacionais.

31 - Uma instituição financeira deve classificar entre os fluxos de financiamentos os empréstimos e financiamentos que concede.

32 - As disponibilidades geradas pelas alienações de bens do ativo imobilizado e do intangível integram os fluxos de investimentos.

Gabarito

01 - V
02 - F
03 - F
04 - V
05 - F
06 - V
07 - V
08 - F
09 - V
10 - V
11 - V
12 - V
13 - F
14 - V
15 - F
16 - V
17 - F
18 - V
19 - F
20 - V
21 - V
22 - F
23 - V
24 - F
25 - V
26 - F
27 - V
28 - V
29 - V
30 - V
31 - F
32 - V

Questões comentadas

Instruções para resolução das questões 01 a 07.

Em uma operação de verificação dos livros contábeis, realizada na Cia. Luanda, foi possível identificar os seguintes dados:

I - O Balanço Patrimonial dos exercícios 20X1 e 20X2

Contas do Ativo	*20x1*	*20x2*
Disponibilidades	8.000	6.000
Clientes	12.000	22.500
(-) Prov. p/ Créditos de Liq. Duvidosa	(300)	(800)
Estoques	2.000	6.500
Participações Societárias	5.300	5.300
imóveis	12.000	12.000
Equipamentos	15.000	20.000
Veículos	20.000	20.000
(-) Depreciação Acumulada	(2.000)	(7.500)
Total do Ativo	*72.000*	*84.000*
Contas do Passivo + PL	*20x1*	*20x2*
Contas a Pagar	1.000	4.000
Fornecedores	9.000	6.000
Dividendos a Pagar	------	3.000
Impostos Provisionados	1.000	2.000
Notas Promissórias a Pagar	10.000	------
Financiamentos de Longo Prazo	16.000	22.000
Capital Social	30.000	40.000
Reservas de Lucros	4.000	0
Lucros/Prejuízos Acumulados	1.000	7.000
Total do Passivo + PL	*72.000*	*84.000*

II - A Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido

	Capital Social	*Reserva de Lucros*	*Lucros/Prej. Acumulados*	*Total*
Saldo em 31.12.20x1	30.000	4.000	1.000	35.000
Transferências p/ Capital	4.000	(4.000)		0
Novas Subscrições	6.000			6.000
Incorporação do Result. Líquido 19x2			9.000	9.000
Distribuição do Resultado				0
Dividendos			(3.000)	(3.000)
Saldo em 31.12.20x2	40.000	0	7.000	47.000

III - Itens da Demonstração de Resultado do Exercício

Itens Adicionais	*20x1*	*20x2*
Vendas	100.000	152.000
CMV	64.000	82.000
Despesas totais do período	34.000	59.000
Resultado antes do IR	2.000	11.000
Variações Cambiais Passivas	---	6.000
Despesas de Depreciações	2.000	5.500
Provisão p/ pagamento do Imposto de Renda	1.000	2.000
Provisão p/ Créditos de Liquidação Duvidosa	300	800

IV - Outras informações adicionais

- **As Notas Promissórias vencem em 180 dias.**
- **Os financiamentos foram contratados junto ao Banco ABC em 30.12.20X1 pelo prazo de 8 anos, com carência de 3 anos e juros de 5% anuais, pagáveis ao final de cada período contábil. O saldo devedor é corrigido pela variação da moeda x, com pagamento do principal em 5 parcelas anuais após o período de carência.**

Com base unicamente nos dados fornecidos, responder às questões de números 01 a 07.

01. (AFRF/Esaf/2003) O valor dos ingressos de caixa gerado pelas vendas no período examinado foi:

a) **159.500.**
b) **150.000.**
c) **141.200.**
d) **139.500.**
e) **139.200.**

Clientes – X2

Saldo inicial	12.000	300	Baixa de duplicatas incobráveis
Vendas a prazo	152.000	*141.200*	Recebimentos de vendas
	22.500		

Presume-se que a provisão constituída em X1 (300) tenha sido integralmente usada na baixa de duplicatas incobráveis em X2.

02. (AFRF/Esaf/2003) Examinando os dados, verifica-se que a empresa pagou aos fornecedores o valor de:

a) **89.500.**
b) **86.500.**
c) **85.000.**
d) **82.000.**
e) **75.500.**

CMV = EI + C – EF
82.000 = 2.000 + C – 6.500
C = 86.500

Fornecedores – X2

		9.000	Saldo inicial
Pagamentos a fornecedores	*89.500*	86.500	Compras a prazo
		6.000	Saldo final

03. (AFRF/Esaf/2003) Com base nos dados identificados, pode-se afirmar que a saída de caixa para o pagamento de despesas foi:

- a) **52.700.**
- b) **50.700.**
- c) **44.700.**
- d) **45.500.**
- e) **43.700.**

Despesas totais de X2	59.000
Variações cambiais passivas	(6.000)
PDD	(800)
Depreciação	(5.500)
Variação positiva em contas a pagar	(3.000)
Saída de caixa para pagamento de despesas	43.700

As despesas totais de X2 foram registradas segundo o regime de competência. Logo, incluem apenas gastos incorridos nesse período, pagos ou não. As despesas incorridas e não pagas em X2 foram eliminadas das despesas totais pela adição (variações cambiais passivas, PDD, depreciação). A variação positiva no saldo da conta Contas a Pagar, no valor de 3.000, corresponde à diferença entre as despesas provisionadas em X2, lançadas a crédito, e as despesas pagas em X2 que foram incorridas e provisionadas antes do pagamento, lançadas a débito, ou seja, ao excesso das despesas provisionadas sobre as despesas pagas em X2:

Contas a Pagar – X2

		1.000	Saldo inicial (SI)
Pagamentos em X2	Y	X	Despesas provisionadas em X2
		4.000	Saldo final (SF)

SF – SI = 3.000, que é o valor da despesa provisionada e não paga lançada no resultado de X2. Ou então: X – Y = 3.000.

04. (AFRF/Esaf/2003) No período a empresa efetuou compras de estoques no valor de:

- a) **89.500.**
- b) **86.500.**
- c) **85.000.**
- d) **82.000.**
- e) **75.500.**

CMV = EI + C – EF
82.000 = 2.000 + C – 6.500
C = 86.500

05. (AFRF/Esaf/2003) O valor do caixa líquido consumido nas atividades operacionais é:

- **a) (9.300).**
- **b) (8.000).**
- **c) (3.000).**
- **d) 7.000.**
- **e) 9.000.**

Pelo método direto:

Recebimentos de clientes	141.200
Pagamentos de despesas	(43.700)
Pagamentos a fornecedores	(89.500)
Pagamento de IR	(1.000)
Caixa líquido consumido nas atividades operacionais	7.000

06. (AFRF/Esaf/2003) Com os dados fornecidos e aplicando o método indireto para elaborar o fluxo de caixa, pode-se afirmar que a contribuição do resultado ajustado para a formação das disponibilidades é:

- **a) 21.300.**
- **b) 12.000.**
- **c) 17.500.**
- **d) 20.500.**
- **e) 6.000.**

Demonstração dos Fluxos de Caixa

I - Fluxos das Atividades Operacionais

Lucro líquido do exercício	9.000
Depreciação	5.500
Variações cambiais passivas	6.000
Resultado ajustado	20.500
Redução do AC	
PDD	500
Aumento do AC	
Clientes	(10.500)
Estoques	(4.500)
Aumento do PC	
Contas a Pagar	3.000
Provisão para o IR (impostos provisionados)	1.000
Redução do PC	
Fornecedores	(3.000)
Disponibilidades geradas pelas operações	7.000

II - Fluxos das Atividades de Investimento

(–) Aquisição de equipamentos	(5.000)

III - Fluxos das Atividades de Financiamento

Aumento de capital (por novas subscrições)	6.000
Pagamento de notas promissórias	(10.000)
Variação das disponibilidades no período	(2.000)

Como estão sujeitos a carência de 3 anos, em X2 os financiamentos não sofreram amortização. Houve apenas variação cambial passiva, no valor de 6.000.

07. (AFRF/Esaf/2003) O valor dos itens de investimentos que contribuíram para a variação das disponibilidades é:

a) (5.500).
b) (5.000).
c) (500).
d) 5.000.
e) 5.500.

Veja a DFC da questão anterior.

08. (AFRF/Esaf/2003/Adaptada) Representam operações que não afetam o fluxo de caixa:

a) recebimento por doação de terrenos e depreciações lançadas no período.
b) aquisição de bens não de uso e quitação de contrato de mútuo.
c) alienação de participações societárias e depreciações lançadas no período.
d) amortizações efetuadas no período e venda de ações emitidas.
e) repasse de recursos para empresas coligadas e aquisição de bens.

O recebimento de doação de terrenos e as depreciações lançadas no período não movimentam as disponibilidades, pois não provocam desembolso.

Gabarito

01 - C	03 - E	05 - D	07 - B
02 - A	04 - B	06 - D	08 - A

Capítulo 31

Demonstração do valor adicionado

31.1 Conceitos

A demonstração do valor adicionado (DVA) evidencia a riqueza econômica produzida pela companhia em determinado exercício. A DVA expõe o valor adicionado pela empresa em razão de suas atividades; a forma de distribuição da riqueza gerada, entre empregados, acionistas, financiadores de capital, governo, comunidade; e a parcela retida na empresa para reinvestimento.

A soma dos valores adicionados de um país traduz o seu produto interno, ou seja, o que ela agregou à economia em termos de bens e serviços. Assim, a DVA das empresas pode ser utilizada no planejamento e interpretação das questões macro e microeconômicas, além de possibilitar a avaliação do desempenho social empresarial por intermédio da distribuição da riqueza gerada. O governo, por exemplo, pode utilizá-la como instrumento na formulação de política econômica e de incentivos fiscais.

31.2 Aspectos legais

Para as companhias abertas, a Lei nº 11.638/07 tornou a demonstração do valor adicionado obrigatória. As companhias fechadas estão dispensadas pela Lei das S/A da sua elaboração.

A lei citada não fixa um modelo de DVA, mas determina que ela deve indicar, no mínimo, o valor da riqueza gerada pela companhia, a sua distribuição entre os elementos que contribuíram para a sua geração, tais como empregados, financiadores, acionistas, governo e outros, bem como a parcela da riqueza não distribuída.

A título de exemplo, apresentamos em seguida uma demonstração do valor adicionado.

Receita da venda de bens e serviços	10.000,00	
Receita de dividendos, juros e aluguéis auferidos	2.000,00	
Outras receitas (não operacionais)	1.000,00	
Receitas geradas pela companhia (1)		13.000,00
Custos dos produtos, mercadorias e serviços vendidos	(4.000,00)	
Serviços adquiridos de terceiros	(3.000,00)	
Outros materiais e insumos	(1.000,00)	
Insumos utilizados na obtenção das receitas (2)		(8.000,00)
Valor adicionado bruto (1 – 2)		5.000,00
Depreciação, amortização e exaustão		(1.500,00)
Valor adicionado líquido		3.500,00

Distribuição do Valor Adicionado

Remuneração dos empregados	700,00
Parcela destinada aos financiadores	400,00
Parcela destinada aos acionistas	500,00
Parcela destinada ao governo	800,00
Outras destinações	200,00
Parcela retida para reinvestimento	900,00
Total	3.500,00

O valor distribuído deve ser igual ao valor adicionado.

Consideremos a seguinte demonstração do resultado do exercício:

Receita bruta de vendas	1.000,00
(–) PIS e Cofins	(10,00)
(–) ICMS sobre vendas	(160,00)
Receita líquida de vendas	830,00
(–) CMV	(300,00)
Lucro bruto	530,00
(–) Despesa de juros de financiamentos	(100,00)
(–) Salários	(150,00)
(–) Encargos sociais dos salários – INSS	(120,00)
(–) Depreciação	(30,00)
+ Receita de dividendos	20,00
Lucro operacional líquido	150,00
(–) Contribuição social sobre o lucro e Imposto de Renda	(40,00)
Lucro líquido do exercício	110,00

Não há ICMS a recuperar. Do lucro líquido do exercício, 70,00 foram destinados aos acionistas e 40,00, retidos para reinvestimento.

Com base nessa demonstração do resultado, teríamos a seguinte demonstração do valor adicionado:

Receita da venda de mercadorias	1.000,00
Receita de dividendos	20,00
Receitas geradas pela companhia	1.020,00
Custo das mercadorias vendidas	(300,00)
Valor adicionado bruto	720,00
Depreciação, amortização e exaustão	(30,00)
Valor adicionado líquido	690,00

Distribuição do Valor Adicionado

Remuneração dos empregados	150,00
Parcela destinada aos financiadores (juros de financiamentos)	100,00
Parcela destinada ao governo (PIS, Cofins, ICMS, INSS, CSLL e IR)	330,00
Parcela destinada aos acionistas	70,00
Parcela retida para reinvestimento	40,00
Total	690,00

Do valor apresentado como receita de vendas, devem estar excluídas as devoluções de vendas e os descontos concedidos incondicionalmente.

31.3 Modelo proposto pela CVM

A Deliberação CVM nº 557/08 (Pronunciamento Técnico CPC 09 – *Demonstração do Valor Adicionado*) apresenta modelos de DVA aplicáveis a diversas atividades. A seguir reproduzimos o modelo básico, aplicável às empresas em geral, proposto pela Comissão de Valores Mobiliários.

Modelo I - demonstração do valor adicionado – empresas em geral

DESCRIÇÃO	Em milhares de reais 20X1	Em milhares de reais 20X0
1 – Receitas		
1.1) Vendas de mercadorias, produtos e serviços		
1.2) Outras receitas		
1.3) Receitas relativas à construção de ativos próprios		
1.4) Provisão para créditos de liquidação duvidosa – Reversão / (Constituição)		
2 - Insumos adquiridos de terceiros (inclui os valores dos impostos – ICMS, IPI, PIS e COFINS)		
2.1) Custos dos produtos, das mercadorias e dos serviços vendidos		
2.2) Materiais, energia, serviços de terceiros e outros		
2.3) Perda / Recuperação de valores ativos		
2.4) Outras (especificar)		
3 - Valor adicionado bruto (1-2)		
4 - Depreciação, amortização e exaustão		
5 - Valor adicionado líquido produzido pela entidade (3-4)		
6 - Valor adicionado recebido em transferência		
6.1) Resultado de equivalência patrimonial		
6.2) Receitas financeiras		
6.3) Outras		
7 - Valor adicionado total a distribuir (5+6)		
8 - Distribuição do valor adicionado (*)		
8.1) Pessoal		
8.1.1 – Remuneração direta		
8.1.2 – Benefícios		
8.1.3 – F.G.T.S		
8.2) Impostos, taxas e contribuições		
8.2.1 – Federais		
8.2.2 – Estaduais		

8.2.3 – Municipais		
8.3) Remuneração de capitais de terceiros		
8.3.1 – Juros		
8.3.2 – Aluguéis		
8.3.3 – Outras		
8.4) Remuneração de Capitais Próprios		
8.4.1 – Juros sobre o Capital Próprio		
8.4.2 – Dividendos		
8.4.3 – Lucros retidos / Prejuízo do exercício		
8.4.4 – Participação dos não controladores nos lucros retidos (só p/ consolidação)		

(*) O total do item 8 deve ser exatamente igual ao item 7.

Questões comentadas

(ICMS-MS/FGV/2006/Adaptada) Com base no enunciado a seguir, responda à questão 01.

A Cia. Comercial Complexa e Extensa apurou o seguinte balanço patrimonial em 01/01/2005:

Ativo	$	Passivo + PL	$
Ativo circulante	100.000,00	Patrimônio Líquido	100.000,00
Caixa	100.000,00	Capital Soclai	100.000,00

Durante o primeiro semestre de 2005, ocorreram as seguintes transações:

- **Os sócios da Cia. Comercial Complexa e Extensa aumentaram o capital social da empresa em $ 100.000,00, da seguinte forma:**
    - **$ 50.000,00 integralizados, imediatamente, em dinheiro;**
    - **$ 30.000,00 integralizados, imediatamente, em um terreno localizado na cidade de Corumbá; e**
    - **$ 20.000,00 a serem integralizados no ano de 2008.**
- **A Cia. Comercial Complexa e Extensa comprou 50.000 unidades da mercadoria "Dificuldade", por $1,50 a unidade (desconsidere os impostos). O pagamento ao fornecedor foi realizado à vista.**
- **A Cia. Comercial Complexa e Extensa vendeu 45.000 unidades da mercadoria "Dificuldade", por $ 2,00 a unidade (desconsidere os impostos). A venda foi negociada a prazo.**
- **A Cia. Comercial Complexa e Extensa recebeu de seus clientes metade (1/2) das Duplicatas a Receber. O restante das duplicatas vencerá, ainda, em 2005 (no segundo semestre).**

- **No início de abril, a Cia. Comercial Complexa e Extensa obteve um empréstimo bancário no valor de $ 70.000,00.**
- **O principal deverá ser pago em 2009, mas os juros mensais de $ 400,00 devem ser pagos ao final de cada mês. A Cia. Comercial Complexa e Extensa honrou o pagamento dos juros nos prazos acordados (inclusive no mês de abril).**
- **No início de maio, a Cia. Comercial Complexa e Extensa comprou um caminhão, à vista, por $ 60.000,00. Espera-se que esse veículo tenha uma vida útil de 5 anos, ao final do qual se reduzirá a sucata, e o método de depreciação adotado é o linear – cotas constantes. A Cia. Comercial Complexa e Extensa reconheceu a depreciação mensalmente (inclusive no mês de maio).**
- **A Cia. Comercial Complexa e Extensa incorreu e pagou despesas administrativas de $ 10.000,00 e despesas comerciais de $ 5.000,00. Dessas despesas, $ 8.000,00 eram referentes a Pessoal e Encargos; e o restante, referente a Serviços Contratados de Terceiros.**

Desconsidere a incidência de qualquer tributo, bem como qualquer outra variável não apresentada neste enunciado.

Sabe-se que 25% do lucro do semestre foram provisionados como dividendos, mas ainda não foram pagos.

01. De acordo com a Deliberação CVM nº 557/08, determine o Valor Adicionado Total a Distribuir da Cia. Comercial Complexa e Extensa, apresentado na demonstração do valor adicionado, apurada em 30/06/2005.

a) $ 4.300,00.
b) $ 13.500,00.
c) $ 14.700,00.
d) $ 20.500,00.
e) $ 21.500,00.

Considerando o modelo de DVA proposto pela CVM, temos:

1 - Receitas de mercadorias (45.000 unidades x 2,00)	90.000
2 - Insumos adquiridos de terceiros:	
– Custo das mercadorias (45.000 unidades x 1.50)	(67.500)
– Serviços de terceiros	(7.000)
3 - Valor adicionado bruto (1 – 2)	15.500
4 - Retenções:	
– Depreciação	(2000)
5 - Valor adicionado total a distribuir (3 – 4)	13.500

Neste caso, como não há valor adicionado recebido em transferência, o valor adicionado líquido produzido pela entidade é igual ao valor adicionado total a distribuir.

02. (AFPS/Esaf/Adaptada) Das assertivas listadas abaixo, identifique aquela que não é verdadeira.

a) A publicação da demonstração das origens e aplicações de recursos é de caráter facultativo para as sociedades anônimas.

b) As informações contidas na demonstração dos fluxos dos caixas entre outras evidenciações, também permitem aos usuários a identificação da flexibilidade financeira da empresa e a taxa de conversão de lucro em caixa.

c) Independente de serem ou não constituídos por companhias abertas, os grupos de sociedades formalmente constituídas sob a forma de grupos empresariais devem apresentar demonstrações consolidadas.

d) A apresentação da demonstração do valor agregado e o balanço social são peças de publicação obrigatória, segundo exigência da CVM, para as companhias abertas.

e) As reversões de reservas, o lucro líquido do exercício e a parcela dos lucros incorporada ao capital são evidenciados na demonstração dos lucros ou prejuízos acumulados.

Consideradas a Lei das S.A. e as normas da CVM, são demonstrações obrigatórias para as companhias abertas: balanço patrimonial, demonstração do resultado do exercício, demonstração das mutações do patrimônio líquido, demonstração dos fluxos de caixa e demonstração do valor agregado.

03. (AFRF/Esaf/Adaptada) Assinale a opção que contenha demonstrativos divulgados pelas companhias abertas no Brasil e que devem ser, obrigatoriamente, objeto da opinião de auditores independentes, de acordo com a legislação societária.

a) Balanço patrimonial, demonstração do resultado do exercício e demonstração das origens e aplicações de recursos.

b) Balanço patrimonial, balanço social e demonstração do resultado do exercício.

c) Balanço patrimonial, balanço social e demonstração das origens e aplicações de recursos.

d) Demonstração do resultado do exercício, demonstração do valor adicionado e demonstração do fluxo de caixa.

e) Balanço social, demonstração do valor adicionado e demonstração do fluxo de caixa.

A lista apresentada na alternativa correta (D) não é exaustiva, uma vez que não inclui o balanço patrimonial e a demonstração das mutações do patrimônio líquido, que também são demonstrações obrigatórias para as S.A. abertas.

Gabarito

01 - B
02 - D
03 - D

Bibliografia e páginas da internet

A. LOPES DE SÁ
Curso de Auditoria. 7ª edição. São Paulo. 1989. Editora Atlas.

ANTÔNIO HOUAISS E MAURO SALLES VILLAR
Dicionário Houaiss da Língua Portuguesa. 1ª edição. Rio de Janeiro. 2001. Editora Objetiva.

AURÉLIO BUARQUE DE HOLANDA FERREIRA
Novo Dicionário Aurélio da Língua Portuguesa. 2ª edição, 18ª impressão. Rio de Janeiro. 1986. Editora Nova Fronteira.

BANCO CENTRAL DO BRASIL
www.bacen.gov.br

CARLOS DE CARVALHO
Estudos de Contabilidade. 9ª edição. São Paulo. 1957.

CENTRO DE SELEÇÃO E DE PROMOÇÃO DE EVENTOS DA UNIVERSIDADE DE BRASÍLIA – CESPE/UnB
www.cespe.unb.br

COMISSÃO DE VALORES MOBILIÁRIOS
www.cvm.gov.br

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE
www.cfc.org.br

DE PLÁCIDO E SILVA
Vocabulário Jurídico. 4ª edição. Rio de Janeiro. 1995. Editora Forense.

EDUARDO FORTUNA
Mercado Financeiro: Produtos e Serviços. 12ª edição. Rio de Janeiro. 1999. Quality Mark Editora.

ELISEU MARTINS
Contabilidade de Custos. 5ª edição. São Paulo. 1996. Editora Atlas.

ESCOLA DE ADMINISTRAÇÃO FAZENDÁRIA – Esaf
www.esaf.fazenda.gov.br

FUNDAÇÃO CARLOS CHAGAS
www.concursosfcc.com.br

FUNDAÇÃO JOÃO GOULART
www.rio.rj.gov.br/fgj

HUGO ROCHA BRAGA
Demonstrações Financeiras: Estrutura, Análise e Interpretação. 2ª edição. São Paulo. 1990. Editora Atlas.

HUGO ROCHA BRAGA E MARCELO CAVALCANTE ALMEIDA
Mudanças Contábeis na Lei Societária: Lei nº 11.638, de 28-12-2007. 1ª edição. São Paulo. 2008. Editora Atlas.

JORGE KATSUMI NIYAMA E AMARO L. OLIVEIRA GOMES
Contabilidade de Instituições Financeiras. 2ª edição. São Paulo. 2002. Editora Atlas.

JOSÉ ALEXANDRE COLLI E MARINO FONTANA
Contabilidade Bancária. 5ª edição. São Paulo. 1994. Editora Atlas.

JOSÉ NAUFEL
Novo Dicionário Jurídico Brasileiro. 7ª edição. São Paulo. 1984. Editora Parma.

MARCELO CAVALCANTI ALMEIDA
Contabilidade Avançada. São Paulo. 1997. Editora Atlas.

MILTON AUGUSTO WALTER
Introdução à Contabilidade: uma Metodologia Moderna para Ensino da Contabilidade. São Paulo. 1982-1983. Editora Saraiva.

ORLANDO GOMES
Contratos. 13ª edição. Rio de Janeiro. 1994. Editora Forense.

PAULO SCHMIDT E JOSÉ LUIZ DOS SANTOS
História da Contabilidade: Foco na Evolução das Escolas do Pensamento Contábil. São Paulo, 2008. Editora Atlas.

RUBENS REQUIÃO
Curso de Direito Comercial. V. 1: 17ª edição; V. 2: 16ª edição. São Paulo. 1986. Editora Saraiva.

SÉRGIO DE IUDÍCIBUS
Análise de Balanços. 6ª edição. São Paulo. 1994. Editora Atlas.

SÉRGIO DE IUDÍCIBUS E OUTROS
Manual de Contabilidade das Sociedades por Ações. 5ª edição. São Paulo. 2000. Editora Atlas.
Manual de Contabilidade Societária. São Paulo. 2010. Editora Atlas.

SILVÉRIO DAS NEVES E PAULO EDUARDO V. VICECONTI
Contabilidade Básica. 8ª edição. São Paulo. 2000. Editora Frase.
Contabilidade Avançada e Análise das Demonstrações Financeiras. 7ª edição. São Paulo. 1998. Editora Frase.

WALDIRIO BULGARELLI
Manual das Sociedades Anônimas. 9ª edição. São Paulo. 1997. Editora Atlas.
Contratos Mercantis. 9ª edição. São Paulo. 1997. Editora Atlas.